VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

FLÁVIO COUTO BERNARDES

ANTÔNIO CARLOS DINIZ MURTA

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

JOAQUIM FREITAS ROCHA

Copyright © 2017 Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito

Todos os direitos reservados e protegidos.
Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – CONPEDI
Presidente - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa – UNICAP
Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Ingo Wolfgang Sarlet – PUC - RS
Vice-presidente Sudeste - Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim – UCAM
Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Maria dos Remédios Fontes Silva – UFRN
Vice-presidente Norte/Centro - Profa. Dra. Julia Maurmann Ximenes – IDP
Secretário Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba – UFSC
Secretário Adjunto - Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto – Mackenzie

Representante Discente – Doutoranda Vivian de Almeida Gregori Torres – USP

Conselho Fiscal:
Prof. Msc. Caio Augusto Souza Lara – ESDH
Prof. Dr. José Querino Tavares Neto – UFG/PUC PR
Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini Sanches – UNINOVE
Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva – UFS (suplente)
Prof. Dr. Fernando Antonio de Carvalho Dantas – UFG (suplente)

Secretarias:
Relações Institucionais – Ministro José Barroso Filho – IDP
Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho – UPF
Educação Jurídica – Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues – IMED/ABEDi
Eventos – Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta – FUMEC
Prof. Dr. Jose Luiz Quadros de Magalhaes – UFMG
Profa. Dra. Monica Herman Salem Caggiano – USP
Prof. Dr. Valter Moura do Carmo – UNIMAR
Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr – UNICURITIBA
Comunicação – Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro – UNOESC

D597

Direito tributário e financeiro [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI/ UMinho

Coordenadores: Antônio Carlos Diniz Murta; Flávio Couto Bernardes; Joaquim Freitas Rocha; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2017.

Inclui bibliografia
ISBN: 978-85-5505-480-8
Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações
Tema: Interconstitucionalidade: Democracia e Cidadania de Direitos na Sociedade Mundial - Atualização e Perspectivas

1.Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Contribuinte. 3. Tributos. 4. Obrigações. VII Encontro Internacional do CONPEDI (7. : 2017 : Braga, Portugal).

CDU: 34

CONPEDI

Conselho Nacional de Pesquisa
e Pós-Graduação em Direito
Florianópolis – Santa Catarina – Brasil
www.conpedi.org.br

Universidade do Minho
Escola de Direito
Centro de Estudos em Direito da União Europeia

Cento de Estudos em Direito da
União Europeia
Braga – Portugal
www.uminho.pt

VII ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI/BRAGA - PORTUGAL

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO

Apresentação

Neste encontro internacional do CONPEDI, na Universidade do Minho, na cidade de Braga, Portugal, não poderíamos deixar de congregar ideias, reflexões e mesmo aflições sobre a intervenção diária em nossa vida social do denominado tributo. Já se dizia há tempo, nas palavras de um juiz da corte Suprema americana, que ao se pagar tributo, compramos cidadania. Pergunta-se, seja no Brasil seja em Portugal, o preço não está a cima do desejável e a hipotética cidadania a ser alcançada não sofreria de verdadeira desnutrição ? A medida da tributação deveria corresponder a medida de satisfação social pelas ações estatais dela decorrentes. Não é que aparenta acontecer. Reclama-se aqui ou alhures sobre o peso pecuniário imposto pelo Estado a todos nós. Qual seria a medida justa ? Não há resposta fácil para uma pergunta cuja referência passa por uma apreciação, individual e, certamente, pessoal, do caráter da justiça da tributação. Quando idealiza-se e executa-se um encontro como este do CONPEDI, mormente com a conjugação de esforços e mentes de países irmãos na história e na linda língua portuguesa- nos deparamos com artigos centrados no tributo e nas finanças do Estado das mais variadas cepas e matizes. Mas um fato é incontroverso. Todos nós estamos imbuídos em discutir e pensar o direito tributário e financeiro na busca, incessante e frequentemente frustrante, do que poderíamos alcunhar de éden ou utopia tributária. Baixa tributação, simplicidade na arrecadação e bom retorno nos serviços estatais. Isto não existe mas, como diziam os mais poetas, "sonhar é preciso".

Parabéns a todos que contribuíram com sua vontade e inteligência neste GT cujo encontro está marcado em nossa vida acadêmica.

Parabéns e nossos sinceros agradecimentos à Universidade do Minho em prestigiar evento tão importante a todos nós que vivenciamos a vida acadêmica do direito no Brasil.

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - FUMEC

Prof. Dr. Flávio Couto Bernardes - UFMG

Prof. Dr. Joaquim Freitas Rocha - UMINHO

Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UCP

Nota Técnica: Os artigos que não constam nestes Anais foram selecionados para publicação na Revista CONPEDI Law Review, conforme previsto no artigo 7.3 do edital do evento. Equipe Editorial Index Law Journal - publicacao@conpedi.org.br.

O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL E A TRIBUTAÇÃO NO COMÉRCIO ELETRÔNICO

THE CONCEPT OF STABLE ESTABLISHMENT AND TAXATION IN ELECTRONIC TRADE

Elaine Brito Da Silva [1]
Levi Jefferson Batista

Resumo

O presente estudo analisa a fragilidade do conceito de estabelecimento estável no âmbito da tributação do comércio eletrônico, pois somente tendo uma definição segura juridicamente é possível evitar a dupla tributação, ou no mínimo atenuar a mesma, diante da verdadeira revolução causada pelo avanço da tecnologia e sua consequente interferência não só no direito tributário, mas em todos os ramos do Direito.

Palavras-chave: Estabelecimento estável, Dupla tributação internacional, Comércio eletrônico, Novas tecnologias

Abstract/Resumen/Résumé

The present study analyzes the fragility of the concept of stable establishment in the scope of the taxation of the electronic commerce, since only having a safe definition juridically it is possible to avoid the double taxation, or at least to mitigate it, before the true revolution caused by the advance of the Technology and its consequent interference not only in tax law, but in all branches of law.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Stable establishment, International double taxation, E-commerce, New technologies

[1] Mestranda em Direito dos Contratos e da Empresa pela Universidade do Minho, Portugal; Bacharel em Direito pela Universidade do Estado do Rio de Janeiro – UERJ, Brasil.

1. INTRODUÇÃO

O presente estudo analisa a fragilidade do conceito de *estabelecimento estável* no ambito da tributação do comércio eletrônico, pois somente tendo uma definição segura juridicamente é possível evitar a dupla tributação (ou no mínimo atenuar a mesma) ou mesmo evistar uma possível elisão fiscal, diante da verdadeira revolução causada pelo avanço da tecnologia e sua consequente interferência não só no direito tributário, mas em todos os ramos do Direito.

Tal discussão ganhou grande relevância com a expansão do comércio no século XX, fruto de um processo de globalização acelerado, ao qual ainda vivenciamos atualmente. Esta globalização permitiu a existência de novas formas de comércio, onde empresas multinacionais, por exemplo passaram a conseguir se expandir de forma mais abrangente e mais rápida sobre o mercado mundial, em muitos casos, mesmo não estando presente fisicamente nos diversos países. A lógica das trocas comerciais juntamente com a expectativa de crescimento que os empresários tem para com sua atividade empresarial desde sempre leva ao crescimento e à internacionalização desta mesma atividade, o mercado pede tal internacionalização, em uma visão mais a longo prazo e mais positiva, pode-se dizer que a internacionalização do comércio pode evitar guerras promovendo o bom relacionamento entre os países. Obviamente, o fato de auferirem rendimento nos locais para onde se expandem faz com quem tornem-se uma fonte de receita tributária daquele mesmo Estado onde atua, portanto estamos diante de um conceito fundamental para determinação da tributação internacional que possibilita fincar quais os rendimentos estrangeiros são tributáveis em território diverso.

Obviamente, a definição de *estabelecimento estável* ligou-se automaticamente ao que se chama de comércio eletrônico, pois essa novidade permitiu rendimentos para estas mesmas empresas, até maiores em alguns do caso do que os praticados sob o teto do estabelecimento físico, de forma que busca-se identificar no presente estudo se os rendimentos originados fruto do comércio eletrônico podem ser tributados como se fossem o mundo virtual, através da internet, uma espécie representativa de *estabelecimento estável,* ou seja, os rendimentos obtidos através do comércio eletrônico podem ser tributados como se fosse este um autêntico estabelecimento estavel?

Inicialmente, abordamos o conceito de *estabelecimento estável* e sua relação com a Convenção Modelo da OCDE, além do tratamento dado ao conceito pelo ordenamento jurídico

português. É justamente o conceito de *estabelecimento estável* uma das ferramentas que permitem a tributação sobre determinado Estado em território alheio ao seu, por isso é importante analisá-lo do pornto de vista do comércio eletrônico.

Em um segundo momento analisaremos as peculiaridades do comércio feito de forma eletrônica e se é possível sua adaptação conceito de *estabelecimento estável* pré-existente para, finalmente, visualizar as tensões juridicas dessa recente relação jurídica, seus embates, se essa adaptação foi perfeita ou deixa lacunas e como a doutrina vem buscando e discutindo soluções para esse embate.

2. A EVOLUÇÃO NO CONCEITO DE ESTABELECIMENO ESTÁVEL

Por serem residentes em seus respectivos países de origem, as empresas sofrem tributação sobre sua atividade, tal fonte tributária existe no ordenamento jurídico mundial, ou seja, o fato de serem residentes dá margem e viabilidade legal a esse tipo de tributação e o direito fiscal dos países tem a competência de cuidar dessa tributação. Em muitos casos, porém, a visão do empresário ou mesmo a demanda do mercado obriga que essa empresa torne-se transfronteiriça, a expansão dos negócios é inevitável para sua sobrevivência, a mesma não passa a ser residente em outro país, a estar sujeita a um outro ordenamento, mas passa a ter presença física suficiente a ponto de poder ser tributada em lugares nesses países onde não é residente.

Eis então, a definição de *estabelecimento estável*, ou seja, que refere-se a uma presença considerável da pessoa jurídica em lugares onde não é residente, e pelo sentido inverso o Estado da residência, local da sede da empresa, se obriga a fornecer um crédito fiscal no montante dos impostos quitados ao Estado onde os *estabelecimento estável* se encontra a obter rendimentos através da sua atividade. A existência e o reconhecimento de um *estabelecimento estável*, a depender dos acordos internacionais e da política interna dos países, evita ou atenua a dupla tributação internacional, a fuga de tributação e consequentemente, incentiva-se também o comércio internacional[1].

> *O conceito de estabelecimento estável não se confunde com os conceitos como o de empresa, sociedade, comerciante, residência ou outros dentro desta temática. É um conceito muito particular que se constrói tendo em conta um determinado número de condições que variam de modelo para modelo e de acordo com o conceito adoptado por cada um dos países na sua legislação interna e nas negociações internacionais*[2].

Esse tipo de conceito surgiu no século XIX no território onde hoje se encontra a Alemanda pós-unificação (Prússia), seu objetivo principal era impedir a cobrança repetitiva de tributos entre os seus múnicípios, mais tarde esse impedimento cresceu para o resto do território germânico, ou seja, pode-se afirmar que a dupla tributação já era inibida nesse território com base no conceito primitivo de *estabelecimento estável*[3]. Atualmente, após várias modificações

[1] BASTOS, Cátia Sofia da Rocha. O Estabelecimento estável e o Comércio Electrónico. Universidade Católica Portuguesa, 2013, Teses de Doutoramento.
[2] Ibiden
[3] Ibidem

ao longo do tempo (em virtude da discordância dos Estados europeus a cerca do tema), este conceito encontra-se amparado pelo artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE[4], que aponta também quais as características necessárias para se estar diante de um *estabelecimento estável*, ou seja, o instituto se forma a partir da junção de várias condições inerentes à sua existência e também de acordo com o ordenamento jurídico interno de cada país em sua relação com o comércio internacionais.

Em sua gêneses moderna, em meados do século XX, o conceito se referia geralmente a uma instalação fixa de negócio através da qual uma empresa desenvolve a sua actividade, e sua importância era notória, pois a quase totalidade dos tratados passaram a possuir exemplos de *estabelecimento estável*. Assim, na sua essência, o conceito histórico de *estabelecimento estável* implica uma presença física da empresa no Estado onde aufere rendimentos, que se mantém por um período significativo e cuja actividade principal configura os aspectos essenciais de uma transacção transfronteiriça[5].

Após a Primeira Guerra Mundial, esse conceito moderno e mais atual de estabelecimento comercial mostrou uma preocupação maior com o impedimento que a dupla tributaçao naturalmente causava ao comércio internacional, e por influência da Liga das Nações

[4] Artigo 5.º *Estabelecimento estável* 1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão "*estabelecimento estável*" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua actividade. 2. A expressão "*estabelecimento estável*" compreende, nomeadamente: a) Um local de direcção; b) Uma sucursal; c) Um escritório; d) Uma fábrica; e) Uma oficina; f) Uma mina, um poço de petróleo ou gás,uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais. 3. Um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um "*estabelecimento estável*" se a sua duração exceder doze meses. 4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão "*estabelecimento estável*" não compreende: a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa; b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar; c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa; d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa; e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar; f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a actividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar. 5. Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, quando uma pessoa - que não seja um agente independente, a quem é aplicável o n.º 6 - actue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa do outro Estado contratante será considerado que esta empresa tem um *estabelecimento estável* no primeiro Estado mencionado relativamente a qualquer actividade que essa pessoa exerça, a não ser que as actividades de tal pessoa se limitem às indicadas no n.º4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar que esta instalação fixa como um *estabelecimento estável*, de acordo com as disposições desse número. 6. Não se considera que uma empresa tem um "*estabelecimento estável*" num Estado contratante pelo simples facto de exercer a sua actividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essa pessoa actue no âmbito normal da sua actividade. 7. O facto de uma sociedade residente de um Estado contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado contratante ou que exerça a sua actividade nesse outro Estado (quer seja através de um *estabelecimento estável*, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades *estabelecimento estável* da outra.

[5] BASTOS, op. Cit.

esse mecanismo foi recepcionado no modelo de convenção fiscal da Organização do Comércio e Desenvolvimento Económico (OCDE) e suas várias atualizações (entre 1963 e 1992).

Como já dito, tratava-se de uma instalação física fixa de negócio ou comércio que uma empresa desenvolvia certa atividade em local fixo e diverso de sua residência, ideia que já causava conflitos na doutrina e que o advento do comércio eletrônico veio a suscitar ainda mais a discussão a respeito da mesma. Em tempos atuais, é o maior desafio à ideia de estabelecimento estável, na medida em que a realidade e as práticas do comércio eletrônico tornam ultrapassadas as características da duração e da localização da actividade.

O conceito inicial de *estabelecimento estável* veio para sanar muitos problemas, seja para a autoridade fiscal, seja para as empresas, logo, estando a haver uma definição legal sobre o que seria um *estabelecimento estável*, as empresas tinham segurança sobre o que precisavam não possuir para não serem caracterizadas como contribuintes daquele estados estrangeiro onde também posuem rendimentos, por outro lado a autoridades tinham como vincular legalmente como contribuintes determinadas empresas que antes escapavam à sua fiscalização, a partir de aí o Estado poderia tributar as empresas de maneira mais equitativa sem o nível de discricionariedade que antes existia. O conceito de *estabelecimento estável* permitiu que a tributação dos rendimentos feitos pelo país de origem criasse certo equilíbrio em relação à tributação efectuada pelo país da residência promovendo maior integração e estimulando o comércio entre Estados. Vários doutrinadores relacionam o advento e sucesso do conceito à sua capacidade de se adaptar as diversas situações ao longo da hitória, assim houve uma grande adaptação ao desenvolvimento das práticas comerciais[6].

A doutrina jurídica se dividiu em duas tendências para delimitar este instituto do *estabelecimento estável*: a *teoria da realização* e a *teoria da pertença econômica*, enquanto a primeira caracteriza o *estabelecimento estável* como sendo aquela empresa estrangeira que aufere lucro e tem carácter produtivo naquele país, a segunda tem por principal característica a instalação física inseridas na economia do país estrangeiro, independente se ela produz lucro ou não. Pode-se dizer que o ordenamento jurídico português adotou a *teoria da pertença economica*, no entanto sem desconsiderar alguns traços da *teoria da realização*[7].

[6] Ibidem
[7] Ibidem

A OCDE para facilitar a utilização do conceito escolheu exemplificar quais as instalações que representam de fato um *estabelecimento estável*, a incluir exemplos que vão desde um singelo escritório até uma instalação industrial. Com a mesma intenção, a Convenção exemplifica o não enquadramento de outras realidades, quando mostra que trata-se de um estabelecimento transitório, como por exemplo, os locais que funcionam como postos de distribuição de mercadorias e os armazéns. Concomitantemente, para satisfazer a característica da permanência a Convenção estabeleceu algumas instalações como *estabelecimento estável* quando se encontrem fixos em um Estado que não é sua residência por mais de um ano. É possível verificar que, já há aqui uma antecipação de algumas situações peculiares que não enquadram na definição de instalação fixa mas que, todavia acabam por se tornar. Podemos citar como exemplo, o empregado que trabalha como agente ou representante da empresa, desenvolvendo a sua actividade comercial da empresa a qual é subordinado. Este funcionário, caso não se consiga incluir no conceito de residente, deve ser considerado como um estabelecimento suscetível de tributação, mas as empresas se justificariam a não existência de uma instalação, através da existência de um mero agente. Assim, a presença de *estabelecimento estável* pode ocorrer pela existência, por um lado, do *estabelecimento estável* real e, por outro, do *estabelecimento estável* pessoal. Em relação ao *estabelecimento estável* real, este decorre da presença de uma instalação fixa. No que concerne ao *estabelecimento estável* pessoal, este resulta da representação através de um agente dependente, ou seja, de uma pessoa[8].

Portugal também tem sua legislação interna que intere no conceito de *estabelecimento estável* vigente que são representadas pelo Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Colectivas (CIRC) e pelo Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Singulares (CIRS), conforme os artigos 18.º, n.º2 do CIRS e o artigo 5º, nº1 do CIRC, está expresso que *"considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola".* Observa-s que há muitas semelhanças entre o ordenamento portugues e o OCDE e também diferenças. Na legislação portuguesa, o conceito de estabelecimento estável que vigora está muito próximo do que consta na Convenção Modelo da OCDE, observa-se que no direito português, o conceito é demasiado amplo, o que poderia causar a tributação de instalações puramente auxiliares ou preparatórias, geralmente excluídas de tributação pela Convenção Modelo. Obviamente, essa amplitude no conceito de estabelecimento estável configura-se numa via de mão dupla, se por

[8] XAVIER, Alberto – Direito Tributário Internacional. 2.ª Edição Actualizada, Março 2007, Almedina, pág. 311 e ss.

um lado a obter-se mais tributação, obtem-se também mais rendimentos; por outro lado é um desestímulo ao investimento de empresas internacionais.

Ao se comparar o Modelo OCDE com o CIRS temos:

> *Em primeiro lugar, o artigo 5.º, n.º3, prevê a possibilidade de um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem constituir um estabelecimento estável se a sua duração exceder o prazo de seis meses. Tal prazo é desde logo mais curto que o previsto na Convenção Modelo da OCDE, que é doze meses. Em segundo lugar, o legislador nacional, no artigo 5.º, n.º 3, abre a possibilidade de se considerar estabelecimento estável não só o projecto de construção, instalação ou de montagem, como ainda as actividades de coordenação, fiscalização e supervisão que estejam ligadas com os mesmos.*
>
> *Dispõe ainda, o mesmo em relação à subempreitada, se o subempreiteiro exercer a sua actividade por um período superior a seis meses, isto de acordo com o artigo 5.º, n.º5 do CIRC. No artigo 5.º, n.º7, prevê ainda, a possibilidade da actividade de um agente independente constituir estabelecimento estável, desde que o risco de tal actividade não corra por conta desse representante.*
>
> *Por fim, o nosso ordenamento jurídico dispõe que o estabelecimento estável não inclui as actividades de carácter preparatório ou auxiliar enumeradas no n.º8 do artigo 5.º do CIRC*[9].

Verifica-se, assim, como o conceito é alargado na legislação portuguesa, no entanto tal amplitude que o conceito toma no ordenamento jurídico português, apesar de solucionar muitos problemas de adaptação do meso, também corrobora para a existência de um lado negativo que é justamente o de dificultar o conceito sobre este *estabelecimento estável* naquele país, obrigando em muitos casos a consulta a órgãos responsáveis, estudos a cerca da jurisprudência que envolve o assunto e até mesmo a análises casuísticas para se saber se determinado estabelecimento pode ou não configurar um estabelecimento estável.

Por sua vez, a evolução do comércio em sua forma eletrônica veio para tornar esse desafio maior ainda, pois as práticas do *e-commerce* (nome pelo qual também é conhecido o comércio eletrônico) tornam anacrônicas as regras que definem, já de maneira deficitária, o conceito de *estabelecimento estável*, que em meio a flagrante crescente "desmaterialização" das

[9] BASTOS, Cátia Sofia da Rocha.Op. cit. p.19

relações comerciais devido ao comércio eletrônico, continua a ser uma importante figura jurídica em conformidade ao fim que objetiva.

3. O COMÉRCIO ELETRÔNICO E SUA POSSIBILIDADE DE TRIBUTAÇÃO

É verdade que o comércio ao longo da história funcionou principalmnte como uma ferramenta para manter a paz entre os povos, através dele surgia uma oportunidade às nações de conseguirem a produção, produtos ou serviços de outrem, sem a eventual necessidade de guerrar e pilhar a mesma. Como bem se referia Frédéric Bastiat "se bens e serviços param de cruzar as fronteiras, os exércitos o fazem" O professor André Luiz Santa Cruz Ramos caracteriza bem esse período da evoução do comércio, em sua obra *Direio Empresarial Esquematzadoc,* onde relata que:

> *Num passado distante, essa integração provocada pelo livre comércio exigia esforços incríveis, como as "grandes navegações". Hoje em dia, no entanto, o avanço tecnológico venceu todas as barreiras geográficas possíveis, e a internet nos permite negociar com pessoas do outro lado do mundo em apenas alguns segundos, sem maiores complicações.*
> *As negociações/contratações eram, tradicionalmente, instrumentalizadas em meio físico (papel), de modo que o contato pessoal entre as partes contratantes se fazia quase sempre imprescindível. Com a internet, entretanto, permite-se o contato e a manifestação de vontade por meio virtual. A esse tipo de negociação/contratação dá-se o nome de comércio eletrônico*[10].

O advento da sociedade de informação nos últimos vinte anos deste século XX nos trouxe o desenvolvimento de tecnologias nunca antes experimentadas e que penetraram nos diversos setores da sociedade de forma irreversível. O mundo virtual a qual somos conectados através da internet, telemóveis, tablets, computadores nos presenteou com fatores significativos de interação humana como a transmissão de saber, mais meios de entretenimento, informatização da administração pública, dentre outros fatores que quase passam despercebidos devido à naturalidade que nos adaptamos a eles. Essas inovações causaram também uma verdadeira metamorfose na prestação de serviços e no comércio eletrônico, uma transformação muito maior com relação ao volume e rapidez da que ocorreu no século XVIII, durante a grande Revolução Industrial[11].

[10] RAMOS, André L. S. C. Direito Empresarial Esquematizado. 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo : MÉTODO, 2016. p.504
[11] BASTOS, Cátia Sofia da Rocha.Op. cit. p.19

> *..este êxito do comércio eletrônico pode ser comparado à revolução industrial ocorrida nos séculos XVIII e XIX, agora estamos a assistir à revolução digital do século XX e XXI, pois as mudanças ao nível do desenvolvimento económico das empresas neste novo modelo de comerciar trazem progressos de dimensão maior dos que existiram com a revolução industrial*[12].

Importante ressaltar que a internet não se resumiu a afetar o Direito Fiscal como relata o presente estudo, a evolução dos meios informáticos interferiu em todas as áreas do direito e de maneira profunda, seja no Direito Civil através de novas modalidades de responsabilidade civil por exemplo, seja no Direito Penal com o surgimento dos chamados *Cybercrimes*, no Direito do Consumidor a respeito da discussão se os *sites de empresas* podem ou não serem equiparados a um estabelecimento físico o que interferia no institut do *direito de arrependimento.* Ou seja, com o Direito Fiscal não foi diferente.

A internet é o eixo-motor de revolução nos meios de comunicação, tornaram-se banais a partir de então o uso de expressões como *comércio online* e *transação eletrônica,* assim como foi responsável por reinventar também as relações de compra e venda e de prestação de serviços. Sabe-se que a expansão de empresas já ocorria muito antes da revolução da sociedade da informação que a internet possibilitou consequentemente o comércio via rede, todavia foi com o advento da tecnologia Word Wide Web que as empresas sentiram necessidade de potencializar sua atuação no mercado, muitas deixando de ver as fronteiras do Estado de residência como um limite natural para sua abrangência e atuação. Através da internet podia-se atingir a um público invisível, inimaginável, inesperado e distante, e por isso, de maneira natural, explorar o máximo de oportunidade que esta nova forma de comercializar fornecia, tornou-se um fator natural de concorrência entre as diversas empresas[13].

O comércio eletrônico, ou seja, a realização de atos de comércio de maneira informatizada, podendo uma das partes receber ou não o serviço ou produto da mesma forma que receberia em um transação feita de maneira tradicional (com presença física e intermediação), veio para revolucionar as negociações internacionais. Uma passagem de avião por exemplo é praticamente uma propriedade imaterial atualmente, não existe fisicamente desde a sua compra até a sua utilização (comércio eletrônico direto), enquanto que ao se comprar determinado eletrodoméstico o mesmo chegará fisicamente à sua residência, da mesma

[12] Ibidem
[13] Ibidem

forma que aconteceria se fosse buscar o produto na loja (comércio eletrônico indireto). Segundo o professor André Luiz Santa Cruz Ramos:

> *Assim, caracteriza-se o comércio eletrônico sempre que a venda de produtos ou serviços é instrumentalizada por meio de transmissão eletrônica de dados, o que ocorre no ambiente virtual da rede mundial de computadores (internet). Perceba-se que não importa se o objeto do negócio é virtual (uma música ou um vídeo) ou físico (um relógio, uma geladeira ou uma roupa), mas se a manifestação de vontade é instrumentalizada em meio virtual ou físico. Neste caso, as partes costumam assinar de próprio punho os contratos (às vezes se exigindo o reconhecimento da assinatura por tabelião e até mesmo a assinatura conjunta de testemunhas). Naquele, as partes se utilizam de assinaturas digitais*[14].

É justamente esse comércio eletrônico direto ou *online* (onde a transação ocorre totalmente de forma online) que suscita as maiores dúvidas e se relacionam melhor com o tema em análise no presente estudo, em se tratando de Direito Fiscal, pois tal como aconteceu com todas as demais formas de negociação/contratação pretéritas como o escambo, os títulos de crédito etc.), o comércio eletrônico nasceu da própria dinâmica da atuação do empresário, sem que houvesse uma prévia "regulamentação estatal". Quando o Estado decidiu regulamentar essa prática através de leis, ela já estava em grau avançado de desenvolvimento, o que dificulta o enquadramento de várias práticas que a esta altura já se tornaram costumeiras da maneira como até então eram feitas[15].

A aplicação do conceito de *estabelecimento estável* ao que conhecemos por comércio eletrônico encontra seus primeiros problemas já na definição daquele conceito que foi criado a pensar especificamente em mundo físico e não virtual, a instalação tem de ter "fisicalidade", tem de ser corpórea[16]. Outro fator para ser considerado um *estabelecimento estável* é o preenchimento de todos os requisitos do art. 5 do modelo OCDE, sem nenhum grau de incerteza, isso tiraria a segurança jurídica de uma tributação justa. Outra característica considerável é a continuidade do *estabelecimento estável*, sua atuação na fonte de rendimento não pode ser esporádica, únicas, isoladas, ou de fácil deslocamento não faz sentido tributar regularmente atividades económicas desenvolvidas por um *estabelecimento estável* que não atua com frequencia naquela fonte de rendimento. Seguindo as características o não recidente

[14] RAMOS, André L. S. C. Op. Cit. p.504
[15] Ibidem
[16] LOPES, José Carlos. O comércio electrónico – Aspectos Fiscais. Coimbra, Universidade Aberta, 2003.

que explora atividade economica de forma transfronteiriça tem que explorar sua atividade nuclear neste lugar, não se enquadra aqui, aqueles que praticam atividade subsidiárias ou acessórias e, por ultimo, tem que ser um conceito flexível e relativo estando a variar de acordo com o caso em concreto[17].

Sem qualquer margem de dúvida, as características do *estabelecimento estável* que se mostram mais incompatíveis com o comércio eletrônico são a necessidade de estar presente fisica e continuamente na fonte de rendimento, pois entre as características desse tipo de comércio, como já citado, está a imaterialidade e a mobilidade extrema. A imaterialidade ocorre muito em consequencia da digitalização que torna intangível a natureza do comércio realizado eletronicamente, assim como da quase dispensável presença física, sendo o comércio feito de maneira direta, essa materialidade inexiste. Por outro lado a continuaidade é afetada pela característica da mobilidade desse tipo de comércio, que é imediata, logo não podemos determinar no conjunto espaço-tempo, assim qualquer um tem livre acesso caso possua os meios eletrônicos à sua disposição, inexistindo qualquer relevancia a respeito do local no mundo em que está geograficamente localizado[18], ou seja, o comércio eletrônico impede a fixação de raízes de forma imediata, já que pode modificar de maneira rapida as atividades desenvolvidas, os intervenientes e os serviços ou bens comercializados. Outra caracteristica bastante preponderante é a atividade tributada ser a atividade nuclear daquele negócio, não cabe aqui a tributação de atividades secundárias, auxiliares, dentre outras que não seja a atividade fim daquele negócio. Uma empresa que vende determinado produto no plano internacional e se propõe a entregar não pode ser tributada pelo produto e pelo transporte, pois essa atividade é auxiliar em relação àquela.

Resumidamente, podemos dizer que o comércio eletrônico e o conceito de *estabelecimento estável* estáo estão longe de ter uma perfeita harmonia em última análise deve-se avaliar o caso concreto. É verdade que se compararmos um site e um estabelecimento comercial físico perceberemos que a função de ambos é muito semelhante, no entanto é certo que o site não representa uma realidade física, não há localização geográfica, possui natureza intangivel, o que o faz fugir ao conceito de *estabelecimento estável*. Pode-se apontar o servidor daquele site em determinado local como a representação física de determinado estabelecimento

[17] Ibidem
[18] PIRES, Rita Calçada – *O Comércio Electrónico Como Realidade Económica e Fiscal – A Necessidade de Tributar o Rendimento Gerado Através do Comércio Electrónico*. Almedina, Estudos Em Homenagem Ao Professor Doutor Carlos Ferreira de Almeida, Volume IV, 2009, pág. 555 e ss.

comercial, no entanto tal apontamente padeceria de segurança, uma vez que facilmente os servidores podem ser movidos de determinada localização geografica para outra. Além do mais, importante ressaltar que a empresa que opera o servidor pode não ser a mesma empresa que explora a atividade economica através do comércio eletrônico. Em suma, ainda que o servidor não seja propriedade da mesma empresa responsável pelo site, mas que preenche todos os requisitos e permanece em determinado local por certo período de tempo, pode sim representar a existência de uma *estabelecimento estável*[19].

Em relação ao comércio *online* não é tarefa facil identificar o que é ou não um *estabelecimento estável*, as variáveis são demasiadamente grandes, não há uma unanimidade em se considerar se um servidor por exemplo representa ou não um *estabelecimento estável*, sem analisar o caso específico que possa ser associado em todas as suas características ao *estabelecimento estável*. Com relação ao website que natureza incorporea de suas caracteristicas não poderá de forma alguma ser visto como um *estabelecimento estável*, já o servidor se preencher algumas caracteristicas como a fixação em determinado lugar é possível ser classificado como um *estabelecimento estável*.

Porém, apesar de algumas possibilidade de classificação do servidor como a justificativa para a existência de um *estabelecimento estável*, e por esse motivo a existencia de possibilidade de tributar o comércio eletrônico, de acordo com a melhor doutrina parece-nos que a ideia atual de *estabelecimento estável* na Convenção Modelo da OCDE não concorda com esse sentido, principalmente porque a permanência exigida po certo tempo em determinado local nunca estará em consonância com a evolução desse mundo tecnologico. Podermos afirmar, assim, que o conceito de *estabelecimento estável* diante do comércio eletrônico esta totalmente descostruído e precisa ser revisto, estudado e reformulado com urgência, uma vez que a tendência do mercado é de um avanço tecnológico cada vez maior.

Como já referimos, o comércio eletrônico surge como uma realidade diferente daquela para a qual os elementos de conexão identificados foram criados, as regras, ou seja, as normas é que já não se encontram capazes de serem aplicadas a esta nova realidade do comércio eletrônico, pois tais normas foram pensadas para serem aplicadas a um mundo físico e não a um mundo virtual e por tal podem surgir aqui três problemas para o Estado, o risco de erosão das bases de tributação, dificuldade em determinar a jurisdição fiscal competente e a

[19] Ibidem

dificuldade em assegurar o cumprimento tributário. As características que o comércio eletrônico apresentam atinge de maneira considerável o conceito tradicional de estabelecimento estável, a falta de intermediação, o possível anonimato entre as partes (os contratante não precisam se conhecer), a maneira fácil que esse tipo de comércio pode se mover entra vários países inclusive, não se coadunam com a *fisicalidade* e *continuidade* do comércio, condições que estão na base do conceito de estabelecimento estável.

4. CONCLUSÃO

Temos por concluir que o conceito de *estabelecimento estável* existente para o Direito Fiscal Internacional não contempla de modo satisfatório e total as inovações trazidas pelo comércio eletrônico. Há um claro anacronismo entre a criação deste conceito, com base em princípios de tributação, e o advento da realidade digital que possui peculiaridades que fogem às características do que seria um *estabelecimento estável* para as administrações fiscais vigentes.

Tem-se, portanto, a necessidade de se criar novos mecanismos que tratem a tributação dos Estados, sem classificar como crucial suas regras embasadoras da tributação que dizem respeito aos princípios como a residência e a fonte, assim como sua regras de materialidade física e permanência duradoura em determinado local. Esses princípios que nos propõe os elementos de conexão para o direito à tributação não são suficientes para tratar do comércio eletrônico, as regras de residência e fonte oriundas desses princípios se modificam a cada caso concreto. Necessita-se de novas regras modernas baseadas nesses mesmos princípios, frise-se que os princípios continuam firmes ao fim a que se destina, as normas oriendas deles, no entanto, estão obsoletas.

O comércio eletrônico clarifica ainda mais a perda de eficácia do critério da residência devido às suas características, como por exemplo, o anonimato e a falta de intermediação entre as partes, ou seja, pratica-se comércio eletrônico nos dias atuais sem saber-se de qual cidade ou até mesmo país a outra parte oferece seu produto ou serviço. Já com relação à tributação na fonte, feita no local da venda, asseguraria o poder de tributar, no entanto os critérios atuais não estão em consonância com o comércio eletrônico, necessitando de novas figuras jurídicas que se enquadrem em todas as caracteristicas do comércio eletrônico.

5. BIBLIOGRAFIA

BASTOS, Cátia Sofia da Rocha. **O Estabelecimento estável e o Comércio Electrónico**. Universidade Católica Portuguesa, 2013, Teses de Doutoramento.

FAVEIRO, Vítor António Duarte. **Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português**, I Volume, Coimbra Editora, 1984.

LOPES, José Carlos. **O comércio electrónico – Aspectos Fiscais.** Coimbra, Universidade Aberta, 2003.

MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro. **As Convenções sobre Dupla Tributação,** *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal* nº 179, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998;

PIRES, Manuel. **Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento**. Centro de Estudos Fiscais, 1984

RAMOS, André L. S. C. **Direito Empresarial Esquematizado.** 6. ed. rev., atual. e ampl. Rio de Janeiro: Forense; São Paulo : MÉTODO, 2016. p.504

RIBEIRO, João Sérgio. **Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável.** Almedina, 2010, Teses de Doutoramento.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional.** Coimbra: Almedina, 2007