

VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

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

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Naspolini - FMU - São Paulo

Diretor Executivo - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UNICAP - Pernambuco

Representante Discente: Prof. Dr. Abner da Silva Jaques - UPM/UNIGRAN - Mato Grosso do Sul

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - SKEMA/ESDHC/UFMG - Minas Gerais

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UFERSA - Rio Grande do Norte

Prof. Dr. Fernando Passos - UNIARA - São Paulo

Prof. Dr. Edinilson Donisete Machado - UNIVEM/UENP - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Claudia Maria Barbosa - PUCPR - Paraná

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Profa. Dra. Daniela Marques de Moraes - UNB - Distrito Federal

Comunicação:

Prof. Dr. Robison Tramontina - UNOESC - Santa Catarina

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Prof. Dr. Felipe Chiarello de Souza Pinto - UPM - São Paulo

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Profa. Dra. Sandra Regina Martini - UNIRITTER / UFRGS - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Claudia da Silva Antunes de Souza - UNIVALI - Santa Catarina

Educação Jurídica

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - PR

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - SP

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - MS

Eventos:

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - FDF - São Paulo

Profa. Dra. Norma Sueli Padilha - UFSC - Santa Catarina

Prof. Dr. Juraci Mourão Lopes Filho - UNICHRISTUS - Ceará

Comissão Especial

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UFRJ - RJ

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - PB

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - MG

Prof. Dr. Rogério Borba - UNIFACVEST - SC

D597

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

Coordenadores: Abner da Silva Jaques; Jonathan Barros Vita; Maria Rafaela Junqueira. – Florianópolis: CONPEDI, 2025.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5274-165-3

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Direito Governança e Políticas de Inclusão

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. VIII Encontro Virtual do CONPEDI (2; 2025; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VIII ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO II

Apresentação

Senhores(as) Leitores(as), Pesquisadores(as) e Acadêmicos(as),

Apresenta-se, com deferência, a compilação dos Anais do Grupo de Trabalho (GT) ‘Direito Tributário e Financeiro II’, fruto dos debates que ocorreram no âmbito do VIII Encontro Virtual do Egrégio Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI). Este evento, sob a égide do tema central ‘Direito, Governança e Políticas de Inclusão’, reafirmou a vocação do CONPEDI em erigir-se como um farol para o pensamento jurídico nacional, fomentando discussões que transcendem as fronteiras do convencional e abraçam os desafios iminentes à tessitura social contemporânea.

Verifica-se, atualmente, que as matérias de Direito Tributário e Financeiro assumem uma relevância sem precedentes. Em um cenário global permeado por transformações econômicas, sociais e ambientais, a tributação e as finanças públicas transcendem o mero escopo arrecadatório, erigindo-se como pilares para a consecução de uma sociedade mais justa, equitativa e inclusiva. A gestão e a redistribuição dos recursos pecuniários, a aferição da efetividade das políticas fiscais e a própria dialética entre o Fisco e o contribuinte configuram-se em elementos inafastáveis para a governança democrática e a efetivação dos direitos fundamentais. É nesse diapasão que a temática central do VIII Encontro Virtual do CONPEDI encontra eco direto nas discussões atinentes ao âmbito tributário, provando, de forma inarredável, que o Direito Tributário não pode ser concebido de forma isolada, mas sim como uma ferramenta vital para o avanço da justiça social e a promoção da sustentabilidade ambiental.

relação entre o ente fiscal e o contribuinte. Em um primeiro momento, alguns trabalhos, a título exemplificativo, destacaram a premente busca por mecanismos de caráter preventivo e consensual, os quais visam a aprimorar a eficiência da administração tributária e mitigar a litigiosidade, alinhando-se, sobremaneira, à governança moderna. Por sua vez, outros estudos abordaram temas como o custo inerente à regularização e a resistência manifestada ao Imposto Predial e Territorial Urbano (IPTU) no bojo das iniciativas de Regularização Fundiária Urbana (REURB), bem como a análise da Lei nº 14.592, de 2023, sob a perspectiva do devido processo legislativo tributário, evidenciando os desafios contemporâneos que permeiam o sistema.

O segundo bloco, por sua vez, dedicou-se a temas como ‘Justiça Fiscal, Princípios Tributários e Reforma’, conduzindo-nos ao cerne das discussões atinentes à equidade e aos fundamentos epistêmicos do Sistema Tributário Nacional. É de suma importância notar como os autores ressaltaram a indispensabilidade da busca por um sistema para além da atividade arrecadatória; ou seja, que também assegure a dignidade humana, a tal ponto que, por exemplo, propuseram políticas de inclusão social por intermédio de mecanismos fiscais. Este bloco igualmente abordou reflexões sobre as renúncias fiscais e a subversão ao princípio da capacidade contributiva, bem como a tributação como instrumento de intervenção estatal em políticas de índole extrafiscal. Além disso, foram objeto de análise os princípios da capacidade contributiva e proporcionalidade à luz da reforma tributária brasileira, e as implicações da instituição do Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços no federalismo fiscal.

Em sequência, o terceiro bloco, com enfoque temático em ‘Tributação Ambiental, Sustentabilidade e Justiça Social’, explorou a fronteira entre o Direito Tributário e os imperativos do desenvolvimento sustentável. Neste contexto, os autores pormenorizaram o papel do Direito Tributário na resposta às mudanças climáticas e, ainda, aprofundaram-se na vulnerabilidade alimentar e na aplicação do princípio da seletividade, na tributação ambiental como vetor para a promoção de justiça ambiental e nos incentivos fiscais à reciclagem, bem

como a criminalização do inadimplemento de ICMS declarado e a ausência de políticas públicas efetivas para o comércio de cigarros eletrônicos também foram objeto de aprofundado debate, refletindo a amplitude e a complexidade das temáticas que o Direito Tributário e Financeiro se impõe a enfrentar. Cumpre aduzir, por oportuno, que, malgrado constasse da programação oficial, o trabalho intitulado “Sistema Tributário Nacional: uma jornada através da teoria dos sistemas de Niklas Luhmann” não foi apresentado no transcurso do GT.

Exalta-se, aqui, o elevado nível de conteúdo, o rigor metodológico e o comprometimento com a episteme jurídica, manifestados em cada uma das contribuições apresentadas. Essas características, diga-se de passagem, constituem o padrão de excelência inarredável nas atividades promovidas pelo CONPEDI.

Ademais, cumpre sobrelevar a relevância da modalidade virtual do congresso para a democratização da investigação jurídica. Em um território de proporções continentais como o brasileiro, o formato remoto transcende as limitações geográficas, viabilizando a participação de pesquisadores oriundos das mais diversas regiões, e expande o acesso a debates de elevada qualificação, propiciando o enriquecimento do cenário acadêmico e a edificação de uma comunidade científica mais inclusiva e interconectada.

Apresenta-se, na sequência, o rol exaustivo dos artigos apresentados, sistematicamente organizados de acordo com os eixos temáticos predefinidos, os quais constituem o cerne destes Anais:

1. Compliance como prevenção e gestão de riscos e conflitos na relação Fisco-Contribuinte;
2. Reflexões acerca do consensualismo como método de resolução de demandas e litígios tributários;

6. Cashback tributário à luz da análise econômica do direito: instrumento de justiça social ou estratégia de arrecadação?;
7. Reflexões acerca da concessão de renúncias fiscais e a subversão ao princípio da capacidade contributiva;
8. Políticas tributárias extrafiscais no Código Tributário do Município de Chapecó: a relevância da tributação como instrumento de intervenção estatal;
9. Tributação e justiça fiscal: os princípios da capacidade contributiva e proporcionalidade à luz da reforma tributária brasileira;
10. O Comitê Gestor do Imposto sobre Bens e Serviços e as implicações no federalismo fiscal;
11. Análise crítica da Lei nº 15.042/2024: mercado de carbono, sustentabilidade e os desafios da regulação no contexto das mudanças climáticas;
12. O imposto seletivo como ferramenta para o desenvolvimento econômico sustentável;
13. Vulnerabilidade alimentar e o princípio da seletividade: as escolhas necessárias à realização efetiva do direito fundamental à alimentação adequada;
14. A tributação ambiental para a promoção de justiça ambiental à luz dos incentivos fiscais à reciclagem;
15. Tributação verde e incentivos fiscais ambientais no Brasil;

19. A ausência de políticas públicas efetivas para o comércio de cigarros eletrônicos: o perigo do uso do vape para o Estado e para sociedade brasileira.

Por fim, gostaríamos de expressar nossa mais profunda gratidão ao CONPEDI por mais uma vez proporcionar um espaço tão fundamental para o intercâmbio de ideias e o avanço da pesquisa jurídica no Brasil. Aos pesquisadores, nosso agradecimento especial por cada trabalho submetido, pela dedicação e pelo comprometimento com a ciência, que enriqueceram sobremaneira os debates. A todos os demais envolvidos, principalmente a equipe técnica, nosso reconhecimento pelos bons trabalhos realizados que garantiram o sucesso do GT.

Almeja-se a todos os leitores uma excelente experiência de leitura e que o presente material possa servir de fonte inspiradora para futuras investigações, contribuindo para o contínuo aprimoramento do Direito Tributário e Financeiro em nosso país.

Prof. Dr. Abner da Silva Jaques (UFMS),

Prof. Dr. Jonathan Barros Vita (UNIMAR),

Profa. Dra. Maria Rafaela Junqueira Bruno Rodrigues (FDF),

Coordenadores do GT Direito Tributário e Financeiro II.

**DO ESTABELECIMENTO PERMANENTE À PRESENÇA DIGITAL: NOVOS
RUMOS DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA NO ÂMBITO INTERNACIONAL**
**FROM PERMANENT ESTABLISHMENT TO DIGITAL PRESENCE: NEW
DIRECTIONS IN INTERNATIONAL INCOME TAXATION**

Helena Brandão Nogueira de Oliveira Moraes

Resumo

Considerando a evolução da economia digital presenciada mundialmente, a noção tradicional de estabelecimento permanente vem perdendo espaço, especialmente porque, com as inovações tecnológicas, as empresas não mais dependem de estrutura física para realizarem as suas atividades em diferentes países. Por essa razão, vem ganhando destaque um novo elemento de conexão para fins de tributação da renda, relativo à existência da presença digital significativa, a qual viabilizaria a arrecadação sem a necessidade de uma estrutura física /formal e permanente, adequando-se ao novo cenário tecnológico. Diante desse contexto, o presente artigo busca entender se a presença digital significativa deve substituir o estabelecimento permanente para fins de tributação da renda, ou se, na realidade, ambos podem coexistir. A partir de revisão bibliográfica nacional e internacional, concluiu-se ser adequada a coexistência da presença digital significativa com o critério do estabelecimento permanente, sem que haja transição de um para o outro, uma vez que tal conjuntura poderá amenizar as dificuldades da tributação dos lucros de pessoas jurídicas que operam em países estrangeiros

Palavras-chave: Estabelecimento permanente, Presença digital, Tributação da renda, Economia digital, Direito tributário

Abstract/Resumen/Résumé

Considering the evolution of the digital economy witnessed worldwide, the traditional notion of permanent establishment has been losing ground, especially because, with technological innovations, companies no longer depend on a physical structure to carry out their activities

is appropriate, without transitioning from one to the other, as such an arrangement may mitigate the challenges associated with taxing the profits of legal entities operating in foreign countries.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Permanent establishment, Digital presence, Income taxation, Digital economy, Tax law

Introdução

A evolução tecnológica e a expansão da economia digital trouxeram, para a seara tributária, novos objetos de preocupação, justamente porque, em um pequeno período, foram capazes de transformar o cenário mundial e de romper com concepções anteriormente sedimentadas.

Não à toa, entende-se que, atualmente, o mundo está passando pela Quarta Revolução Industrial, que alterará, de forma significativa, toda a humanidade (SCHWAB, 2016), trazendo mudanças que há pouco tempo eram inimagináveis, inclusive para o campo da tributação.

Esse momento de drástica transformação vem acompanhado de novos modelos empresariais, bem como de novas formas de gerar e circular o patrimônio (CORREIA NETO; AFONSO; FUCK, 2020), razão pela qual se faz necessário refletir sobre o sistema de tributação da renda em nível internacional.

Isso porque, no contexto em que estamos inseridos, as empresas passaram a se concentrar na inovação, o que acabou por envolver consideráveis processos de digitalização e automação. Nesse cenário, as fronteiras deixaram de ser um problema para a operação dos negócios e a *internet* viabilizou o gerenciamento a longas distâncias, de modo que até mesmo a necessidade de estabelecimentos físicos ou formais foi repensada.

Tais circunstâncias foram de encontro aos modelos de tributação da renda existentes, pautados, essencialmente, na existência de relações e estruturas presenciais, assim como de bens corpóreos, os quais, como visto, não são mais essenciais nos modelos de negócio atuais. Dessa forma, as normas de regência sobre a tributação da renda das empresas e o paradigma fiscal construído a partir de uma lógica de economia material parecem ser insuficientes para viabilizar a adequada arrecadação tributária, essencialmente quando se considera a nova realidade econômica, pautada em bens intangíveis, prestação de serviços por meio de plataformas tecnológicas e ampliação de fluxos digitais.

As diretrizes atuais são essencialmente pautadas na Convenção-Modelo da OCDE, que, a partir da necessidade de definir um elemento de conexão capaz de viabilizar a tributação da renda de empresas em um país diverso daquele em que está instalada a matriz, escolheu o “estabelecimento permanente” como critério apto a viabilizar a referida tributação.

Contudo, considerando a evolução da economia digital presenciada mundialmente, a noção tradicional de estabelecimento permanente vem, inevitavelmente, perdendo espaço,

justamente porque, cada vez mais, não há mais necessidade de uma infraestrutura física ou formal para a realização das atividades empresariais.

É nesse momento que se passa a pensar em um novo elemento de conexão, sendo que, atualmente, está em desenvolvimento o conceito de “presença digital significativa”, a qual viabilizaria a tributação sem a necessidade de uma estrutura física/formal e permanente, adequando-se ao novo cenário tecnológico.

Nesse contexto, o presente artigo busca responder ao seguinte questionamento: a presença digital significativa deve substituir o estabelecimento permanente para fins de tributação da renda?

Para responder à supracitada questão, o presente artigo está apoiado na metodologia de revisão bibliográfica que tem como objeto doutrina nacional e internacional sobre a tributação da renda e o atual contexto de expansão da economia digital e de evolução tecnológica.

Para tanto, a primeira parte se propõe a analisar o atual modelo de tributação, pautado na existência de um estabelecimento físico ou formal permanente, entendido como uma instalação fixa de negócios apta a justificar a tributação por determinado Estado. Em seguida, será investigada a viabilidade de uma transição do paradigma tradicional para um novo modelo, ancorado na presença digital significativa, cuja proposta visa alinhar os mecanismos de arrecadação tributária com a realidade das empresas digitais que operam à distância. Por fim, serão avaliados os critérios para aferir a presença digital significativa, bem como se explorará a viabilidade de elencar pressupostos objetivos para a confirmação de sua existência em determinado país.

1. Estabelecimento permanente: O critério atual para fins de tributação da renda no cenário internacional

Há muito sabe-se da necessidade de que sejam estabelecidos critérios específicos para que se defina a jurisdição competente para tributar rendimentos, tanto para que seja garantida a adequada arrecadação, quanto para fins de evitar a cobrança simultânea, por mais de um país, de impostos sobre o mesmo fato gerador.

No ordenamento jurídico atual, são três os principais elementos de conexão para fins de cobrança de imposto de renda: residência, fonte e nacionalidade. No primeiro, o país

responsável por tributar a renda é aquele em que a pessoa física ou jurídica estabelece sua residência. No segundo, a competência para tributar é do local em que a renda é gerada. Por fim, no terceiro, os nacionais de determinado país podem ter a sua renda por ele tributada.

A escolha de qual elemento definirá a tributação é interna e depende da vontade de cada país, podendo, entretanto, ser influenciada por diretrizes internacionais. A eleição do critério de conexão é relevante, na medida em que indica a competência para tributar, bem como representa uma limitação a esse poder.

Nesse contexto, para fins de evitar a dupla tributação e assegurar uma repartição equilibrada das competências tributárias entre os Estados, a Convenção-Modelo da OCDE, adotando o critério da fonte, estabeleceu, em seu art. 7º, que os lucros de uma empresa que opera em um Estado diverso da sua matriz podem ser tributados por ele quando possuem um estabelecimento permanente ali situado. Nesse sentido, o critério de conexão apto a ensejar a tributação reside em uma infraestrutura física ou formal, uma vez que a referência utilizada é o local em que o lucro é gerado.

O raciocínio por trás da adoção desse critério parte do pressuposto da necessidade de encontrar uma justificativa para a realização da tributação, uma vez que, em razão da ausência de residência ou nacionalidade, existiam muitas falhas na arrecadação. Assim, na tentativa de minimizar essa problemática, entendeu-se que seria possível comprovar a existência de um nexó relevante entre determinada empresa e um país a partir do estabelecimento permanente. Referido critério reflete um cenário econômico essencialmente pautado em bens tangíveis e nas relações físicas de consumo e comércio.

Essa disposição busca garantir que a renda gerada no território de um país não escape completamente da tributação local, mesmo quando o contribuinte não possui residência nem nacionalidade no Estado em questão. A presença de um estabelecimento permanente funciona, assim, como um elemento de conexão capaz de justificar a imposição fiscal, conferindo legitimidade à pretensão arrecadatória do Estado onde a atividade econômica efetivamente se desenvolve.

Nos termos do art. 5º da supracitada Convenção, o critério é caracterizado como “uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte de sua atividade”, podendo ser um escritório, uma fábrica, uma oficina, entre outros. O dispositivo define o núcleo básico do conceito, mas não é capaz de afastar as grandes controvérsias existentes em torno da sua definição, as quais, apesar de importantes, não serão objeto do presente estudo.

O objetivo do regramento é flexibilizar a forma de tributação dos lucros pelo país de residência, propiciando que uma empresa de uma determinada localidade que opere em outro Estado, desde que tenha um estabelecimento estável nele situado, tenha a sua renda tributada pelo segundo, considerando a participação econômica naquela localidade (TOMASI, 2023).

Contudo, apesar das disposições destinadas a definir o que se enquadra e o que não se enquadra como estabelecimento permanente, esse critério de conexão não deixou de ser objeto de problemáticas. A título exemplificativo, algumas multinacionais passaram a fragmentar artificialmente as suas atividades com o intuito de se enquadrar nas exceções da caracterização do estabelecimento permanente (SCHOUERI, 2016).

Por essa razão, o tema aqui analisado foi objeto da Ação 7 do Projeto BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*), que, em seu relatório final, constatou a necessidade de alteração do conceito de estabelecimento permanente, a fim de evitar as estratégias de contribuintes para afastar a certificação de sua existência (BEZ BATTI, 2018).

Nesse contexto, a ideia, à época, não foi de afastar a classificação do estabelecimento permanente como elemento de conexão, mas sim de ampliar o seu conceito, a fim de impedir artimanhas utilizadas pelos contribuintes na tentativa de desenquadrar uma infraestrutura física ou formal como estabelecimento permanente, impedindo, assim, a tributação pelo país onde era gerada a renda.

Assim, não há, até o momento, indicativos de que a OCDE pretende abandonar ou substituir o uso desse critério de conexão para fins de definição do estado competente para tributar os lucros de empresas estrangeiras. Caso assim pretendesse, diante das problemáticas já existentes, essa temática provavelmente teria sido objeto de debate na Ação 7 do BEPS.

Há, contudo, que se ponderar. Não há dúvidas de que a previsão de regras de tributação a partir da existência de um estabelecimento permanente traz vantagens e desvantagens (PRZEPIORKA, 2022). Por um lado, garante segurança jurídica tanto para o fisco, quanto para os contribuintes, além de ser um critério de fácil executoriedade. Por outro, traz algumas dificuldades no que diz respeito à fiscalização e, atualmente, considerando-se a economia digital, à sua desnecessidade para a execução das atividades empresariais, conforme será melhor abordado adiante.

De toda forma, mesmo diante da existência de algumas controvérsias acerca do referido elemento de conexão e da ausência de pacificidade no acatamento do critério por todos

os países (CAVALCANTI, 2013), ele parece ser, ainda, o mais aceito e utilizado, sendo, portanto, inegável a sua relevância no âmbito da tributação internacional.

A título de exemplo, o Tratado Brasil-Espanha, objeto do Decreto nº 76.975/76, adota o conceito de estabelecimento permanente como sendo uma “instalação fixa de negócios em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade” (BRASIL, 1976) e, para fins de definir a tributação, esclarece o seguinte:

Artigo 7º

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente à situado. No último caso, os lucros da empresa serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente. (BRASIL, 1976, n.p)

No mesmo sentido, a Convenção Brasil-França, objeto do Decreto nº 70.506/1972, adotando a mesma conceituação para o elemento de conexão, define que:

Artigo VII

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade desse modo, seus lucros poderão ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento permanente. (BRASIL, 1972, n.p)

Nos termos acima expostos, a eleição do critério do estabelecimento permanente propicia que uma pessoa jurídica estrangeira tenha a sua renda tributada não apenas pelo sistema de retenção na fonte, mas sim como se fosse efetivamente residente do país em que possui o estabelecimento estável (VITA, 2017).

Entretanto, apesar da alta adesão à adoção do estabelecimento permanente como critério de conexão, diante da atual conjuntura, em que a inovação tecnológica é protagonista e molda de maneira significativa as dinâmicas econômicas globais, o conceito do referido elemento parece estar esvaziando e perdendo o sentido na atualidade.

Isso se deve, em grande parte, à exigência de uma infraestrutura física ou formal para fins de tributação dos lucros, o que deixa de refletir a realidade de diversas empresas, especialmente aquelas que operam predominantemente em ambiente digital. A dependência de um vínculo físico para fins de caracterização do nexu tributário se mostra incompatível com as

práticas de negócios contemporâneas, nas quais a geração de valor não está necessariamente atrelada a ativos tangíveis ou presença material em determinado território.

Como anteriormente delineado, as empresas, atualmente, não mais dependem de estruturas físicas para realizarem as suas atividades, porquanto a evolução das tecnologias permite a consecução das tarefas e a gestão empresarial à distância.

É nesse contexto que se passa a se questionar sobre a necessidade de um novo elemento de conexão para justificar a arrecadação a partir dos lucros de empresas estrangeiras, sendo que, atualmente, tem-se falado sobre a escolha da presença digital significativa.

2. Do estabelecimento permanente à presença digital significativa: Como a tributação da renda pode se adaptar à evolução tecnológica

Atualmente, tem-se a percepção de que elementos de conexão que dependam de presença ou estrutura física são ineficientes para viabilizar a adequada tributação da renda (VALADÃO e ARAÚJO, 2022). Por esse motivo, fala-se em um esvaziamento do conceito de estabelecimento permanente, na medida em que esse critério não parece se amoldar aos novos modelos empresariais, viabilizados pela economia digital (CORREIA NETO; AFONSO; FUCK, 2020).

Como visto, a ideia por trás do estabelecimento permanente é de confirmar a existência de uma presença relevante do estrangeiro em outra localidade, viabilizando, assim, a tributação com base em um elo concreto com a jurisdição fiscal. Tal presença deveria refletir, ao menos em tese, um grau mínimo de participação econômica no território, o que justificaria o exercício da tributação pelo Estado onde a atividade ocorre.

Contudo, diante do cenário de economia digital, marcado pela desmaterialização das operações, bem como pela ampliação do uso de plataformas digitais, o que tem se notado é que as empresas não dependem mais de uma estrutura física para operarem em determinado país, de forma que a adoção desse elemento parece estar perdendo a utilidade no contexto atual.

Isso, porque as empresas são, atualmente, capazes de oferecer bens e serviços remotamente, bem como auferir lucros, com forte influência nos mercados interno e externos, sem uma presença física.

Na prática, a conjuntura atual acaba por gerar uma diminuição da arrecadação, pois, dada a desnecessidade de uma instalação física para a consecução das atividades empresariais, muitas pessoas jurídicas, apesar de atuarem em país estrangeiro, não podem ser por ele tributadas diante da ausência de um estabelecimento permanente apto a ensejar a tributação.

Ademais, a sistemática também facilita a instalação de infraestruturas em países com pouca ou nenhuma tributação. Isso se dá porque a necessidade de existência de um estabelecimento permanente para que ocorra a arrecadação estimula as empresas a se deslocarem para paraísos fiscais, onde poderão maximizar seus lucros sem perder a viabilidade de fazer negócios, em razão das oportunidades que a digitalização trouxe (IBID, 2020).

Apesar da notável problemática acerca desse tema, a Ação 7 do BEPS, de fato, não se destinou a solucioná-la, razão pela qual, atualmente, a doutrina e as discussões internacionais se debruçam sobre a definição de um novo elemento de conexão. Assim, passa-se a discutir sobre a adoção da presença digital significativa como critério de conexão.

Logo após a ausência de resoluções pela OCDE, a Comissão da União Europeia trouxe, em 2018, recomendações para que as jurisdições levassem em consideração as definições e condições para verificar a existência de presença digital significativa apta a viabilizar a tributação do lucro de empresas que operam em países estrangeiros:

Uma “presença digital significativa” deve ser considerada como existente em uma jurisdição durante um período fiscal, se os negócios realizados por meio de uma empresa consistirem total ou parcialmente do fornecimento de serviços digitais, através de uma interface digital, e uma ou mais das seguintes condições forem atendidas quanto ao fornecimento desses serviços pela empresa que realiza o negócio, em conjunto com o fornecimento de tais serviços por meio de uma interface digital por cada uma das empresas associadas:

- a) a proporção das receitas totais obtidas nesse período fiscal e resultantes do fornecimento desses serviços digitais a usuários localizados nessa jurisdição naquele período fiscal excede [...] euros;
- b) o número de usuários de um ou mais desses serviços digitais que estão localizados na jurisdição nesse período fiscal exceda [...];
- c) o número de contratos comerciais para o fornecimento de qualquer serviço digital concluídos nesse período fiscal por usuários localizados nessa jurisdição excede [...] (UNIÃO EUROPEIA, 2018)¹

¹ No original: “2. A ‘significant digital presence’ shall be considered to exist in a jurisdiction in a tax period if the business carried on through an enterprise consists wholly or partly of the supply of digital services through a digital interface and one or more of the following conditions is met with respect to the supply of those services by the enterprise carrying on that business, taken together with the supply of any such services through a digital interface by each of that enterprise’s associated enterprises in aggregate: a) the proportion of total revenues obtained in that tax period and resulting from the supply of those digital services to users located in that jurisdiction in that tax period exceeds EUR [...]; b) the number of users of one or more of those digital services who are located in that

A presença digital significativa seria, assim, o novo vínculo capaz de ensejar a tributação dos lucros de empresas situadas em estados estrangeiros, sem necessidade de uma estrutura física ou formal capaz de viabilizar a arrecadação a partir desse fato gerador, em uma tentativa de modernização do elemento de conexão.

Conforme mencionado, a presença digital significativa seria auferida a partir da “identificação de uma atividade econômica significativa e constante de empresa com determinado país”, o que permitiria a tributação sem comprovação de uma presença física na jurisdição estrangeira (CUNHA; MEDEIROS JÚNIOR; TORRES, 2021).

A pretensão não é que seja substituída noção de estabelecimento permanente, mas sim que a presença digital seja a ela somada, viabilizando a tributação quando constatada a presença de um ou do outro, na tentativa de atenuar a diminuição da arrecadação tributária verificada quando há dependência obrigatória de uma infraestrutura física ou formal.

Tal mecanismo proporcionaria maior adequação às chamadas empresas digitais, que, apesar de não possuírem uma definição exata, podem ser entendidas como aquelas que utilizam a tecnologia da internet como parte essencial de seu negócio (SEIRA; PINEDA; RASTELETTI, 2019). Isso, porque, consoante relatório da OCDE sobre os negócios digitalizados (OCDE, 2018), uma das características desses modelos é justamente a desnecessidade de presença física para que uma empresa participe ativamente da vida econômica de uma jurisdição.

Ademais, a adoção de outro elemento de conexão, além do estabelecimento permanente, viabilizaria, inclusive, uma tributação adequada às grandes multinacionais digitais, em relação às quais tem-se a impressão de que arcam com menos custos tributários do que as empresas não digitais (FMI, 2019).

Em resumo, a ideia não é substituir a concepção de estabelecimento permanente, mas sim adicionar uma nova perspectiva que viabiliza a tributação dos lucros, de modo a somar um critério essencialmente geográfico com um elemento subjetivo, obtido a partir do volume de atividade econômica que determinada pessoa jurídica possui em um país estrangeiro.

A introdução do elemento da presença digital significativa, sem a substituição do estabelecimento permanente, poderia reequilibrar as distorções existentes no atual modelo, ao

jurisdiction in that tax period exceeds [...]; the number of business contracts for the supply of any such digital service that are concluded in that tax period by users located in that jurisdiction exceeds [...].”

permitir que a tributação acompanhe a efetiva inserção das empresas nos territórios dos Estados, independentemente da existência de presença física tradicional.

O que se sugere, portanto, é que a tributação seja realizada quando se verifique um ou outro elemento na relação jurídica, ou, ainda, quando ambos estiverem presentes, desde que a arrecadação, no caso concreto, não implique bitributação.

De todo modo, assim como acontece com o estabelecimento permanente, a definição do que é a presença digital significativa também possui contornos controversos, que podem gerar debates caso o critério seja implementado para fins de tributação.

3. Pressupostos para a constatação da presença digital significativa

O conceito de estabelecimento permanente possui diversas nuances e é objeto de diversas controvérsias. Nesse sentido, Cavalcanti (2013, p. 126) argumenta que a definição trazida pela OCDE é insuficiente e não esgota o debate, além de que a doutrina atribui múltiplas concepções ao referido elemento de conexão, que pode ser entendido como uma noção jurídica de residência, como presunção, como ficção jurídica, entre outros.

Não à toa, são muitas as tentativas de definição de pressupostos para que seja constatada a sua existência, justamente para evitar debates que possam deixar dúvidas acerca da possibilidade, ou não, de tributação dos lucros de determinada empresa. Há, assim, uma tentativa de elencar critérios objetivos para a configuração do elemento de conexão, trazendo, por conseguinte, maior segurança jurídica à arrecadação tributária.

O mesmo ocorre com o conceito de presença digital significativa, o qual, até o momento, não possui definição concreta e amplamente aceita, razão pela qual está passível de plúrimas interpretações. Essa indefinição decorre, principalmente, da complexidade do fenômeno que se pretende tributar: a atividade econômica realizada à distância e/ou virtualmente.

Os parâmetros até então eleitos para que se identifique o referido elemento de conexão, tais como o número de usuários e o volume de receita gerada, embora atestem a tentativa de aclarar a definição do critério, ainda parecem ser insuficientes para delimitá-lo de forma clara e objetiva.

Para Fossati e De Paula (2022, p. 158), a partir das lições de Johannes Becker e Joachin Englisch, para que seja efetivamente constatada a presença digital significativa, é necessária a existência de “relações estáveis de usuários, utilizadas para finalidades comerciais e de um tamanho tal em rede de usuários ou relacionamentos agregados que se justifique para aspectos de eficiência administrativa”.

Por sua vez, segundo LOPES (2021, p. 20-21), a presença digital significativa pode ser auferida a partir de

um número significativo de contratos para a prestação de bens ou serviços digitais, uma participação ativa de um número significativo de utilizadores, um elevado nível de utilização ou consumo dos produtos ou serviços digitais da empresa no país de mercado, a existência de pagamentos substanciais de clientes, no país de mercado, para a empresa, relacionados com as obrigações contratuais, decorrentes da prestação de bens ou serviços digitais relacionados com o core business da empresa, bem como a presença de um ramo da empresa no país de mercado com funções secundárias, mas que estão fortemente relacionadas com a atividade principal da empresa. (LOPES, 2021, p. 20-21)

Na concepção de Cunha, Medeiros Júnior e Torres (2021, p. 46), a presença digital significativa poderia ser entendida como elemento subjetivo do princípio da territorialidade tributária, uma vez que não haveria mais necessidade de presença física ou auferimento de mero exercício de atividade em determinada jurisdição, mas sim a necessidade de comprovação de realização regular de atividade econômica no país estrangeiro, “cujo centro da análise estaria na própria atividade negocial da empresa em nível digital na jurisdição de um país”.

Já o relatório da Comissão da União Europeia de 2018, além de se pautar no número de usuários e contratos realizados, também propõe que a presença digital significativa possa ser confirmada a partir das receitas obtidas em certo período pelas pessoas jurídicas.

Sem pretensão de exaurir as diversas concepções acerca do conceito de presença digital significativa, não há dúvidas de que a quantidade de interpretações sobre o novo elemento de conexão será objeto de grandes controvérsias, assim como ocorre com o estabelecimento permanente.

Isso ocorre porque a ausência de definição de parâmetros internacionais para a constatação do elemento de conexão acaba por abrir margem para que os países definam internamente o que entendem por presença digital significativa de modo desordenado, fazendo com que não haja uniformização entre as jurisdições.

Tal circunstância acarreta a mesma preocupação que se tem sobre o estabelecimento permanente. Isso, porque, se em determinado território presença digital significativa tem um conceito, e em outro país possui concepção diversa, é viável que as empresas busquem operar naqueles em que poderão obter lucro máximo, a partir de pouca ou nenhuma tributação da renda.

Nesse sentido, Molina (2022, p. 58), alerta que a adoção do novo critério com base nas conceituações apresentadas até então poderá gerar distorções na arrecadação tributária advinda dos lucros das empresas, bem como poderá, ainda, facilitar a evasão fiscal, a partir da tentativa de contribuintes de burlarem a sua constatação.

Dessa forma, apesar do potencial inovador do critério de conexão relativo à presença digital significativa, é evidente que a sua adoção não está isenta de críticas. A título exemplificativo, é possível que a ausência de um conceito claro para o referido elemento gere interpretações divergentes sobre o mesmo tema e, assim, gere insegurança jurídica.

Posto isso, é preciso pensar na viabilidade de definição de pressupostos objetivos que permitam a identificação da presença digital significativa de forma clara e evitando tentativas das pessoas jurídicas de, ludibriando a normatização, afastar a tributação da renda das empresas que operam em territórios estrangeiros. Ainda, é necessário refletir sobre a relevância de que o conceito seja definido a nível mundial, a fim de que, de forma coordenada entre os países, sejam aclarados os contornos do novo elemento de conexão.

E, a partir da definição desses requisitos, é viável imaginar um cenário em que os critérios do estabelecimento permanente e da presença digital significativa coexistam, sem que haja substituição de um pelo outro. Tal convivência permitirá uma adaptação gradual e equilibrada do sistema tributário internacional, de modo a reforçar a relevância do conceito de estabelecimento permanente e, ao mesmo tempo, atender às novas exigências impostas pela economia digital com a introdução do elemento de presença digital significativa.

Ainda, tal circunstância poderá trazer maior estabilidade e previsibilidade para a tributação dos lucros, especialmente no que tange às empresas digitais, que atualmente representam um desafio crescente para as administrações tributárias em razão de sua mobilidade e flexibilidade operacional.

Além disso, a coexistência de critérios — físico e digital — para fins de definição do nexo tributário poderá tornar mais dificultosa qualquer tentativa de burlar a arrecadação

tributária por meio de planejamentos fiscais agressivos, uma vez que a ausência de presença física deixaria de ser, por si só, um obstáculo à tributação. A aplicação coordenada de ambos os critérios permitiria que o sistema tributário internacional respondesse de forma mais eficaz às transformações estruturais da economia global, de modo a preservar a justiça fiscal e a neutralidade concorrencial.

Considerações finais

As inovações tecnológicas e a evolução da economia digital trouxeram novidades anteriormente inimagináveis, o que, inevitavelmente, trouxe impactos para a tributação da renda, principalmente considerando a desnecessidade de utilização de uma estrutura física ou formal para fins de consecução das atividades empresariais, o que implica a necessidade de rever os elementos de conexão que viabilizam a arrecadação a partir dos lucros auferidos por pessoas jurídicas que operam em território estrangeiro.

Até então, o critério mais utilizado e inclusive adotado pela OCDE para viabilizar a tributação de empresas que atuavam em jurisdição diversa da sua origem é o estabelecimento permanente, entendido, de forma majoritária, como uma instalação física em território estrangeiro.

Entretanto, com o progresso da digitalização, as empresas passaram a não depender mais de um local físico para realizar suas atividades, razão pela qual entende-se que, atualmente, o conceito de estabelecimento permanente tem perdido a sua relevância, o que faz com que seja necessário que se reflita sobre um novo elemento de conexão.

Diante desse cenário, tem-se pensado na presença digital significativa como novo critério de conexão que enseja a tributação dos lucros de empresa que opere fora de sua jurisdição originária, principalmente quando as operações envolvem interação constante com usuários locais, geração de receita relevante e participação ativa no mercado. A proposta representa uma tentativa de adaptação do sistema tributário aos novos modelos de negócios digitais, nos quais a presença física deixou de ser um fator determinante para a realização de atividades econômicas.

Contudo, referido elemento ainda não possui contornos específicos sobre a sua definição e aplicação prática, o que pode gerar controvérsias, tanto no processo de normatização do tema, quanto na sua implementação pelos Estados. Ainda, a indefinição abre margem para

que sejam reforçadas as mesmas problemáticas já existentes em relação ao estabelecimento permanente.

Nesse sentido, entende-se como necessária a definição, inclusive em âmbito internacional, de um conceito de presença digital significativa que possa ser replicado nas legislações internas de cada país, a fim de que, uniformizando-se a interpretação, sejam minimizados os riscos de evasão fiscal e de diminuição indevida da arrecadação a partir de tributação indevida da renda.

Delineado o conceito da presença digital significativa, entende-se adequada a sua coexistência com o critério do estabelecimento permanente, sem que haja transição de um para o outro, uma vez que tal conjuntura poderá amenizar as dificuldades da tributação dos lucros de pessoas jurídicas que operam em países estrangeiros.

Referências

BEZ BATTI, Gabriel. **O Conceito de Estabelecimento Permanente no Direito Brasileiro e os Novos Paradigmas Trazidos pela Ação 7 do Projeto BEPS OCDE/G20**. Revista de Direito Tributário Internacional Atual, [S. l.], n. 4, p. 82–105, 2018. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/579>. Acesso em: 29 set. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 70.506/72**. Disponível em: <<https://www2.camara.leg.br/legin/fed/decret/1970-1979/decreto-70506-12-maio-1972-418923-publicacaooriginal-1-pe.html>>. Acesso em: 29 set. 2024.

BRASIL. **Decreto nº 76.975/75**. Disponível em: <https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1970-1979/d76975.htm#:~:text=DECRETO%20No%2076.975%2C%20DE,a%20Renda%20Brasil%20Espanha%20Promulga%C3%A7%C3%A3o>. Acesso em: 29 set. 2024.

CAVALCANTI, Flávia. **Contribuição ao Estudo do Estabelecimento Permanente**. Tese (Doutorado em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 2013. Disponível em: <https://www.teses.usp.br/teses/disponiveis/2/2133/tde-11022015-145035/publico/TESE_FLAVIA_CAVALCANTI_Integral.pdf>. Acesso em: 2 out. 2024.

CORREIA NETO, Celso de Barros; RODRIGUES AFONSO, José Roberto; FUCK, Luciano Felício. **Desafios Tributários na Era Digital**. In: AFONSO, José. R; SANATANA, Hadassah L. (Coord). Tributação 4.0. São Paulo: Almedina, 2020.

CUNHA, Carlos Renato; MEDEIROS JÚNIOR, Antônio Carlos Freitas; TORRES, Dennis José Alamanza. **Os Desafios da Tributação na Economia Digital e o Princípio da Territorialidade**. Brasília: Revista do Mestrado em Direito da Universidade Católica de Brasília, v. 15, n° 1, p. 26-49, jan-jun, 2021. Disponível em: <<https://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/view/13887/11271>>. Acesso em: 29 set. 2024.

INTERNATIONAL MONETARY FUND. **Corporate Taxation in the Global Economy**. Policy Paper n° 19/007, 10 Mar. 2019. 91 p. Disponível em: <<https://www.imf.org/-/media/Files/Publications/PP/2019/PPEA2019007.ashx>>. Acesso em: 2 out. 2024.

FOSSATI, Gustavo; DE PAULA, Daniel Guiotti. **Tributação da Economia Digital na esfera Internacional**: volume 4 [recurso eletrônico] – Rio de Janeiro: FGV Direito Rio, 2022. 1 recurso online (120 p.). Disponível em: <https://diretorio.fgv.br/sites/default/files/2023-02/tributacao-da-eco-digital-na-esferainternacional_vol-4.pdf>. Acesso em: 28 set. 2024.

LOPES, Cidália. **Uma análise revisitada do conceito de Estabelecimento Estável – a emergência do digital**. In: Uma Reforma Fiscal para o Século XXI. Disponível em: <https://www.psd.pt/sites/default/files/2021-11/Reforma%20Fiscal%202021_PARTE%203_CAP%202.pdf>. Acesso em: 2 out. 2024.

MOLINA, Guilherme. **Imposto Especial sobre o Digital: Uma Proposta Fiscal para a Solução da Ausência de Suporte Físico na Atuação Empresarial**. Dissertação (Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas) – Faculdade de Direito, Universidade de Coimbra. Disponível em: <https://estudogeral.uc.pt/bitstream/10316/103539/1/Guilherme%20Molina%20-%20Imposto%20Especial%20sobre%20o%20Digital_uma%20proposta%20fiscal%20para%20a%20solu%20c3%a7%20c3%a3%20da%20aus%20c3%aancia%20de%20suporte%20f%20c3%a3%20na%20atua%20c3%a7%20c3%a3%20empresarial.pdf>. Acesso em: 29 set. 2024.

OECD (2018), **Tax Challenges Arising from Digitalisation** – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>>. Disponível em: <

https://www.oecd.org/en/publications/tax-challenges-arising-from-digitalisation-interim-report_9789264293083-en.html>. Acesso em: 2 out. 2024.

PRZEPIORKA, Michell. Estabelecimento Permanente à Brasileira. **Revista de Direito Tributário Internacional Atual**, [S. l.], n. 2, p. 154–185, 2022. Disponível em: <<https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/view/1824>>. Acesso em: 2 out. 2024.

SEIRA, Enrique; PINEDA, Emilio; RASTELETTI, Alejandro. **Retos para el Cobro del Impuesto sobre la Renta en la Economía Digital**. In: AFONSO, José R.; SANTANA, Hadassah L. (Coord.) *Tributação 4.0*. São Paulo: Almedina, 2020.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **O Projeto BEPS: Ainda uma estratégia Militar**. In: GOMES, Marcus Lívio; SCHOUERI, Luis Eduardo. *A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: Soluções Globais e Peculiaridades de Países em Desenvolvimento*. Rio de Janeiro: Lumens Juris, 2016, v.1 p. 29-52. Disponível em: <<https://schoueri.com.br/o-projeto-beps-ainda-uma-estrategia-militar/>>. Acesso em: 29 set. 2024.

SCHWAB, Klaus. **A Quarta Revolução Industrial**. Trad. Daniel Moreira Miranda. São Paulo: Edipro, 2016

TOMASI, Luana Regina Debatin. **A necessidade da definição de um novo elemento de conexão na caracterização do estabelecimento permanente para a tributação da renda das operações de computação em nuvem**. Dissertação (Mestrado em Direito) – Centro de Ciências Jurídicas, Departamento de Direito, Universidade Federal de Santa Catarina, 2023. Disponível em: <<https://repositorio.ufsc.br/bitstream/handle/123456789/251209/PDPC1696-D.pdf?sequence=1&isAllowed=y>>. Acesso em: 29 set. 2024.

UNIÃO EUROPEIA. **Commission Recommendation of 21.3.2018 relating to the corporate taxation of a significant digital presence**. Comissão Europeia, 2018. Disponível em: <https://ec.europa.eu/taxation_customs/system/files/2018-03/commission_recommendation_taxation_significant_digital_presence_21032018_en.pdf>. Acesso em: 2 out. 2024.

VALADÃO, Marcos Aurélio Pereira; ARAÚJO, Ana Clarissa Masuko dos Santos. **Elementos de conexão na tributação direta e suas transformações na economia digital**. Brasília, *Revista Jurídica da Presidência*, v. 24, n. 13, Set/Dez. 2022, p. 680-708, DOI <<http://dx.doi.org/10.20499/2236-3645.RJP2022v24e134-2270>>.

VITA, Jonathan Barros. **O Estabelecimento Permanente Pós-BEPS e a Economia Digital: Entre a Retenção na Fonte e Novos Tributos no Plano da Disputa Entre OCDE e EU.** *In:* Economia digital/disruptiva: (re)analisando o conceito de estabelecimento tributário no direito brasileiro e internacional. *In:* Racionalização do sistema tributário. (Paulo de Barros Carvalho coord.) São Paulo: Noeses, 2017, p. 519-536. Disponível em: <<https://www.ibet.com.br/wp-content/uploads/2019/05/Jonathan-Barros-Vita.pdf>>. Acesso em: 29 set. 2024.