

A ECONOMIA DIGITAL E A APLICABILIDADE DOS ELEMENTOS DE CONEXÃO DA RENDA NA TRIBUTAÇÃO DIRETA INTERNACIONAL¹

Wagner Patriota Lima da Silva²

SINOPSE

A economia digital é um dos temas de maior repercussão atualmente no cenário internacional. O processo contínuo de desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação possibilitou às empresas a mobilidade no exercício das funções empresariais, além da capacidade de acessarem, de forma remota, em transações transfronteiriças, o mercado consumidor de outros Estados, sem a necessidade de estarem fisicamente lá instaladas. Nesse contexto, este artigo se propõe a analisar se é possível aplicar a essa nova economia os elementos de conexão previstos para a tributação da renda auferida pelas empresas nas transações comerciais com o exterior.

Palavras-chave: economia digital; sistema tributário internacional; tributação da renda; estado da residência; estado da fonte; estabelecimento permanente.

ABSTRACT

The digital economy is currently one of the topics of greatest repercussion currently on the international scene. The continuous process of development of information and communication technologies has enabled companies to be mobile in the exercise of their business functions, as well as the ability to remotely access the consumer market in other states in cross-border transactions with no need to have a physical presence. In this context, this article proposes to analyze whether it is possible to apply to this new economy the nexus elements provided for the taxation of income earned by companies in commercial transactions abroad.

Keywords: digital economy; income taxation; international tax system; residence state; source state; permanent establishment.

JEL: H25.

Artigo recebido em 30/10/2020 e aprovado em 7/12/2020.

1 INTRODUÇÃO

A economia digital é um dos temas de maior repercussão atualmente no cenário internacional. O processo contínuo de evolução das tecnologias de informação e comunicação (*information and communication technology* – ICTs) trouxe facilidades e bem-estar para a sociedade como um todo e provocou mudanças de natureza disruptiva em vários segmentos empresariais, mas também produziu vários desafios a serem enfrentados pelos países, especialmente nas questões relativas à tributação.

No passado, era comum os grandes conglomerados empresariais multinacionais estabelecerem uma subsidiária em cada país como forma de organizar a sua atuação no exterior (Galendi Júnior e Galdino, 2016). O próprio sistema tributário internacional, em sua rede de tratados bilaterais, foi construído a partir dessa premissa, caracterizada pela exigência de presença física e por transações comerciais simples, com o predomínio de mercadorias e bens tangíveis.

1. DOI: <http://dx.doi.org/10.38116/bepi28art5>

2. Especialista em direito tributário pela Escola Nacional de Administração Pública (ENAP).

Entretanto, a popularização da internet e a sua utilização pelas empresas com o foco direcionado para o aumento da produtividade fizeram surgir uma “nova economia” de dentro da “velha economia” (Castells, 2001). Na busca pela inovação, as empresas passaram a investir cada vez mais: i) no desenvolvimento de ativos intangíveis; ii) no uso de dados dos clientes para subsidiar o planejamento estratégico e a tomada de decisões; e iii) na automação de processos de trabalho, visando a redução de custos e a obtenção de ganhos de escala nas operações.

Nesse contexto, o atual cenário do comércio internacional é bastante diferente daquele para o qual as regras de tributação da renda foram inicialmente concebidas. Hoje em dia, várias empresas se tornaram capazes de explorar o mercado consumidor de outros Estados, em transações transfronteiriças, sem a necessidade de lá se instalarem fisicamente. Além disso, o avanço nas telecomunicações tornou possível o gerenciamento de grandes empresas a longas distâncias.

Tais fatos têm provocado graves distorções nas normas relacionadas à taxaço internacional da renda, sobretudo quanto aos critérios fixados para a repartição dos direitos de tributação entre os países. Notícias relacionadas a casos de dupla não tributação ou de tributação ínfima sobre os lucros de grandes corporações, principalmente no caso de empresas ligadas ao setor de tecnologia, têm preocupado líderes políticos e a sociedade civil, exigindo respostas de várias administrações tributárias ao redor do mundo.

Diante desse cenário, este artigo se propõe a analisar se é possível aplicar a essa nova economia os elementos de conexão previstos para a tributação da renda auferida pelas empresas nas transações comerciais com o exterior. Para atingir esse objetivo, serão apresentadas considerações sobre a economia digital; a estrutura da tributação da renda em âmbito internacional; e os desafios que os novos modelos de negócios e as novas transações comerciais da era digital impõem ao sistema tributário vigente, principalmente na aplicação dos princípios da residência e da fonte, que são os critérios estabelecidos nos tratados internacionais para a divisão da competência tributária entre os países.

2 REFERENCIAL TEÓRICO

Para Rocha e Castro (2018, p. 17), embora a globalização e a concorrência fiscal prejudicial entre os países tivessem colocado em xeque o imposto de renda no século XX, a digitalização da economia criou, no tocante à tributação direta, desafios de qualificação, locação e conexão nunca antes vividos. De acordo com pronunciamento da Comissão Europeia, os formuladores de políticas têm buscado soluções que assegurem uma tributação justa e efetiva à medida que a transformação digital da economia se acelera (European Commission, 2017). Na visão do referido órgão consultivo,

existem fraquezas nas regras fiscais internacionais, uma vez que foram originalmente concebidas para empresas ‘físicas e tradicionais’ e se tornaram obsoletas. As atuais regras tributárias não se encaixam mais no contexto moderno, em que as empresas dependem fortemente de ativos intangíveis de difícil valoração, dados e automação, que facilitam o comércio on-line além das fronteiras, sem presença física. Essas questões não se limitam à economia digital e afetam potencialmente todos os negócios. Como resultado, algumas empresas estão presentes em alguns países onde oferecem serviços aos consumidores e celebram contratos com eles, aproveitando ao máximo a infraestrutura e as instituições garantidoras

do estado de direito disponíveis, embora não sejam consideradas presentes para fins fiscais³ (European Commission, 2017, p. 3, tradução nossa).

A Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) tratou do tema da economia digital no âmbito do projeto Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), iniciativa que contou com o apoio do G20⁴ e que teve por objetivo a formulação de políticas e estratégias para combater a erosão das bases tributárias dos países participantes. Na Ação 1 do BEPS, buscou-se identificar soluções para uma série de questões relativas à economia digital, entre elas, a possibilidade de uma companhia ter presença digital significativa na economia de outro país sem sofrer tributação, devido à falta de vínculo (conexão) pelas regras internacionais (OECD, 2013).

Porém, conforme argumentam Galendi Júnior e Galdino (2016, p. 313), “os principais estudos contemporâneos sobre a economia digital relatam o estranhamento em se encarar a questão da economia digital como um problema de erosão da base tributável e da transferência de lucros”. Na visão dos referidos autores, “a solução das questões advindas da economia digital passa, necessariamente, pela revisão da decisão fundamental acerca da alocação de jurisdição tributária prevista na CM-OCDE” (*idem, ibidem*).

De acordo com Greco (2018, p. 782), ao se analisar as mudanças produzidas pelo avanço da tecnologia, é possível constatar que “a informatização levou à desterritorialização das atividades”. O território deixou de ser um referencial na prática do comércio, gerando consequências “não só no plano da identificação do local em que se considera ocorrido certo evento, como de seu consequente que é a determinação da entidade cuja legislação será aplicada àquela atividade” (Greco, 2018, p. 783). Para o referido autor,

isto implica comprometimento de conceitos de apoio utilizados pela legislação tributária que foram construídos paulatinamente. Tal é o caso, no âmbito da tributação internacional, do conceito de estabelecimento permanente que, nas Convenções para evitar a dupla tributação da renda, tem como elemento inicial o seu caráter “fixo” (Greco, 2018, p. 783).

Basu (2017, p. 7, tradução nossa) argumenta que “o comércio eletrônico elimina a necessária e clara ligação que deve existir entre território e comércio e torna este tipo de informação mais difícil de obter, complicando assim a tarefa de tributar o rendimento com base na ‘fonte ou residência’”.⁵

Hongler e Pistone (2015), preocupados com a perda de arrecadação por parte dos Estados da fonte nas transações internacionais praticadas na era da economia digital, propuseram o desenvolvimento de um novo nexa a ser inserido na Convenção-Modelo da OCDE, baseado no conceito de presença digital significativa. Para os referidos autores, tal iniciativa “na verdade não é um instrumento para combater o BEPS, mas reflete uma revisão estrutural dos critérios de alocação de direitos de tributação

3. “There are weaknesses in the international tax rules as they were originally designed for “brick and mortar” businesses and have now become outdated. The current tax rules no longer fit the modern context where businesses rely heavily on hard-to-value intangible assets, data and automation, which facilitate online trading across borders with no physical presence. These issues are not confined to the digital economy and potentially impact all businesses. As a result, some businesses are present in some countries where they offer services to consumers and conclude contracts with them, taking full advantage of the infrastructure and rule of law institutions available while they are not considered present for tax purposes”.

4. Grupo formado pelos chefes de Estado, ministros de finanças e presidentes dos bancos centrais de dezanove países, mais a União Europeia. Promove o debate sobre assuntos-chave relacionados à estabilidade econômica global. Disponível em: <<https://www.bcb.gov.br/rex/g20/port/mencaog20.asp?frame=1>>. Acesso em: 30 out. 2020.

5. “E-commerce breaks down the necessary and clear connection between territory and commerce and makes this type of information more difficult to obtain, thus complicating the task of taxing income based on ‘source or residence’”.

sobre as receitas de negócios transfronteiriços na era da economia digital”⁶ (Hongler e Pistone, 2015, p. 63, tradução nossa).

Lee (2004, p. 21, tradução nossa) é enfático ao afirmar que “a tecnologia digital destrói completamente a base econômica e legal para as regras existentes de tributação internacional, implicando a necessidade de uma revisão completa”.⁷ Brauner (2014, p. 70, tradução nossa) argumenta, na mesma linha de raciocínio, que “as atuais regras tributárias internacionais não foram delineadas para a nova economia digital”,⁸ o que gera a necessidade de

identificar as principais dificuldades que a economia digital representa para a aplicação das regras fiscais internacionais existentes e desenvolver opções detalhadas para abordar essas dificuldades, adotando uma abordagem holística e considerando tanto a tributação direta quanto a indireta. Questões a serem examinadas são incluídas, mas não estão limitadas à capacidade de uma empresa de ter uma presença digital significativa na economia de outro país sem estar sujeita à tributação devido à falta de nexos sob as regras internacionais atuais (Brauner, 2014, p. 70, tradução nossa).⁹

Nesse contexto, concordamos com as opiniões de que os desafios criados pela economia digital demandam o estabelecimento de novas regras e critérios para a alocação dos direitos de tributação entre os países, especialmente na questão dos elementos de conexão que legitimam a tributação direta da renda nas transações de comércio exterior.

3 ECONOMIA DIGITAL: CONSIDERAÇÕES E DESAFIOS CRIADOS PARA A TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DA RENDA

Embora seja difícil estabelecer um conceito para um fenômeno tão recente e ainda em desenvolvimento, a economia digital atualmente pode ser entendida como uma rede mundial de atividades econômicas, transações comerciais e interações profissionais realizadas através da internet.¹⁰ Na economia digital, diversas operações comerciais são desenvolvidas inteiramente através da rede mundial de computadores, e o fornecimento de muitos bens e serviços ocorre exclusivamente em ambiente virtual (Santos, 2018).

De acordo com a OCDE, a utilização cada vez maior, por parte dos agentes econômicos, das ICTs propiciou o surgimento e a expansão da economia digital (OECD, 2015). Geralmente, o termo ICT é utilizado para tratar tanto dos componentes quanto da infraestrutura responsável pela computação moderna, abrangendo todas as tecnologias de comunicação: internet, redes sem fio, telefones celulares, computadores, *software*, videoconferência, redes sociais, além de outros aplicativos e serviços de mídia que permitem aos usuários acessar, recuperar, armazenar, transmitir e manipular informações em um formato digital.¹¹

6. “... is in fact not an instrument to counter BEPS, but reflects a structural revision of the criteria for allocating taxing rights on cross-border business income in the era of the digital economy”.

7. “... the digital technology completely destroys the economic and legal basis for the existing rules of international taxation, implying the necessity of a complete overhaul”.

8. “... the current international tax rules were not designed for the new digital economy”.

9. “Identify the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules and develop detailed options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation. Issues to be examined include, but are not limited to, the ability of a company to have a significant digital presence in the economy of another country without being liable to taxation due to the lack of nexus under current international rules [...]”.

10. Disponível em: <<https://searchcio.techtarget.com/definition/digital-economy>>. Acesso em: 21 jun. 2019.

11. Disponível em: <<http://aims.fao.org/es/information-and-communication-technologies-ict>>. Acesso em: 29 jun. 2019.

Em alguns casos, a adoção das ICT's por parte das empresas propiciou a modernização de formatos tradicionais de negócios, a exemplo do comércio de bens, que, em sua versão digital (*e-commerce*), ganhou alcance mundial. Vale dizer que, no comércio eletrônico, os negócios e transações financeiras são realizados via dispositivos e plataformas eletrônicas, como computadores, *tablets* e *smartphones*.¹² Essas operações podem ser efetivadas entre pessoas jurídicas – *business-to-business* (B2B) –, entre uma pessoa jurídica e uma pessoa física – *business-to-consumer* (B2C) – ou entre pessoas físicas – *consumer-to-consumer* (C2C).

Em outros casos, a adoção das ICT's por parte das empresas possibilitou o surgimento de novos modelos de negócios, antes impensados. É possível citar, como exemplo, os provedores especializados – aplicações *over-the-to* (OTT) – que oferecem aos seus clientes, integralmente pela internet, bens, serviços e conteúdo (Santos, 2018). Enquadram-se nessa classificação serviços como Netflix, YouTube, Spotify, iTunes etc. Também surgiram novos modelos de negócios nas áreas de publicidade *on-line* (Google Ads), armazenamento de dados em nuvem (Dropbox e Google Drive), serviços de pagamentos (PayPal), compartilhamento de bens e serviços (Uber e Airbnb), plataformas participativas em rede (Facebook e Instagram) etc.

De maneira geral, as inovações decorrentes da digitalização das atividades econômicas impulsionaram uma série de mudanças no ambiente de negócios em praticamente todo o mundo. Algumas peculiaridades advindas desse fenômeno representam um grande desafio para a aplicação das atuais regras de tributação da renda, sobretudo quando auferida em transações empresariais de âmbito internacional, conforme será descrito a seguir.

Na economia digital, as empresas apresentam, como uma de suas principais características, a organização de seu negócio no formato de plataforma multilateral (ou *two-sided*, em inglês). Amazon, Google, Uber, Facebook e Youtube, por exemplo, adotam essa configuração. Esse é o modelo que busca conectar diferentes grupos de pessoas (ou diferentes redes)¹³ para permitir a troca de benefícios mútuos entre elas,¹⁴ ou seja, busca atender grupos distintos, que criam valor quando interagem entre si.

As plataformas, de forma sintética, podem ser exemplificadas por estruturas que facilitam o encontro da demanda com a oferta. Pense em supermercado. Um exemplo típico de uma plataforma existente há muito tempo. Um espaço onde produtores e consumidores se encontram gerando negócios e valor mútuo.

Contudo, esta plataforma tradicional tem limitantes como horário de funcionamento, localização geográfica, estoque, variedade, inexistência de avaliação dos produtos e compartilhamento com os demais pares, baixa participação dos atores da cadeia na compreensão geral da jornada do usuário, entre muitos outros fatores.

As novas plataformas, impulsionadas pela tecnologia digital, ampliam exponencialmente o alcance, a velocidade, a interação, a conveniência e a eficiência na geração de negócios e *inputs* para novas oportunidades de criação de valor.¹⁵

12. Disponível em: <<https://www.bertholdo.com.br/blog/o-que-e-e-commerce/>>. Acesso em: 18 out. 2020.

13. O termo genérico rede define um conjunto de entidades (objetos, pessoas etc.) interligados uns aos outros. Disponível em: <<https://br.ccm.net/contents/254-o-conceito-de-rede>>. Acesso em: 14 jul. 2019.

14. Disponível em: <<https://analistamodelosdenegocios.com.br/modelo-plataforma-multilateral/>>. Acesso em: 29 jun. 2019.

15. Disponível em: <<https://transformacaodigital.com/crescimento-das-plataformas-digitais/>>. Acesso em: 30 jun. 2019.

Nesse contexto, as interações realizadas pelos usuários das plataformas digitais geram dados que, na economia digital, com o uso de inteligência artificial e de técnicas de *big data*,¹⁶ podem se tornar ativos importantes, passíveis de monetização, inclusive. O dono da plataforma, ao reunir informações sobre todos os usuários, é capaz, por exemplo, de identificar padrões e hábitos de comportamento das pessoas, algo muito valioso para empresas de publicidade. Fornecedores passam a saber mais sobre a preferência dos seus clientes e, assim, podem direcionar produtos e serviços cada vez mais “sob medida”. Consumidores passam a se utilizar da avaliação de outros usuários da plataforma para definir qual produto adquirir. Por isso, na economia digital, cada vez mais o valor criado pela empresa deixa de estar focado apenas no produto em si, ampliando-se para a inteligência gerada em torno das interações que são realizadas no ecossistema de negócios.¹⁷

Vale ressaltar que o modelo plataforma proporciona às empresas a obtenção do chamado efeito de rede, ou seja, o resultado que a quantidade de usuários tem sobre o valor de um bem ou serviço. Quando o efeito de rede está presente, o benefício de um produto ou serviço aumenta, conforme o número de usuários também se expande. Por isso, empresas como Facebook e Airbnb são muito valiosas, pois têm grande quantidade de usuários. Esse fato também explica por que na economia digital algumas empresas, em estágio inicial, costumam “pagar” para que as pessoas utilizem suas aplicações, na tentativa de gerar o efeito de rede em sua plataforma.

A adoção das ICT's permitiu também às companhias implementar mudanças na maneira como as funções empresariais eram desempenhadas. Hoje em dia, atividades complexas podem ser organizadas e coordenadas a longas distâncias, sem impacto significativo nos custos, graças a melhorias nas telecomunicações, nos *software* de gerenciamento de informação e na computação pessoal (OECD, 2015). Com isso, as companhias têm atualmente a capacidade de acessar vários mercados internacionais, sem a necessidade de uma presença significativa de pessoal ou de recursos nesses países, já que se tornou factível espalhar as atividades entre diferentes locais no mundo, mesmo que esses locais estejam distantes uns dos outros e da localização física de seus clientes finais.

Nas empresas da economia digital, é grande a quantidade de recursos empregada no desenvolvimento de ativos intangíveis, com o intuito sobretudo de agregar novas funções aos seus serviços (Risolia, 2016). Essa atividade se tornou central no processo de criação de valor para várias delas, pois, em muitos modelos de negócios, a expansão e a manutenção da competitividade advêm desses investimentos. Além disso, empresas digitais, de maneira geral, dependem muito da utilização de *software* para desenvolver suas atividades, como, por exemplo: sistemas para gerenciar o controle de estoque e a logística de entrega de produtos; algoritmos para processar e analisar dados coletados de clientes e com isso fazer novas recomendações de compras; sistema para gerenciar a distribuição e a reprodução de música ou vídeos em provedores de *streaming* etc.

Em suma, a incorporação das ICTs nas operações das empresas permitiu a elas inovar, desenvolver novos modelos de negócios, aumentar a produtividade, reduzir custos operacionais e alcançar, de forma remota, outros mercados consumidores que antes eram inviáveis pelas vias até então disponíveis (OECD, 2015). Nesse contexto, uma pergunta de natureza tributária emergiu e se tornou crucial: é possível aplicar a essa nova economia os elementos de conexão previstos para a tributação da renda auferida pelas empresas nas transações comerciais com o exterior? Para enfrentar essa questão, serão

16. O termo *big data* pode ser entendido como um conjunto de técnicas capazes de proporcionar a análise de grandes quantidades de dados, sejam eles estruturados ou não.

17. Disponível em: <<https://economiaservicos.com/tag/efeito-rede/>>. Acesso em: 30 jun. 2019.

apresentadas, na próxima seção, as principais características da estrutura atual da tributação da renda em âmbito internacional.

4 ESTRUTURA ATUAL DA TRIBUTAÇÃO DA RENDA EM ÂMBITO INTERNACIONAL

4.1 Visão geral

Os Estados são soberanos para tributar de forma integral todas as atividades econômicas que possuam um elemento de conexão – ou vínculo – com o seu território (Przepiorka *et al.*, 2018). De acordo com Xavier (2015, p. 214),

os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em subjetivos, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou objetivos, se se reportam às coisas e aos fatos (como a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar de celebração de um contrato).

Os Estados costumam utilizar uma combinação desses elementos de conexão para definir o seu poder de tributar. Em relação à extensão desse poder, os países, normalmente, impõem aos seus residentes uma tributação sobre a totalidade dos rendimentos (universalidade), mesmo se auferidos no exterior, “ampliando” assim o alcance da lei para além do seu território (Xavier, 2015). Já em relação aos não residentes, os Estados, em regra, tributam todos os rendimentos auferidos em seu território (territorialidade). Vale dizer que alguns sistemas tributários também aplicam o critério da territorialidade aos seus residentes, abrindo mão de tributar a renda por eles auferida no exterior.

Nesse contexto, no início do século XX, quando a troca de bens e serviços através de fronteiras territoriais se tornou mais intensa e ganhou relevância, surgiu a necessidade de se delimitar a competência tributária dos países envolvidos, para que a dupla tributação da renda à qual os agentes econômicos poderiam estar submetidos, dada a diversidade de elementos de conexão adotados pelos Estados (Xavier, 2015), não se tornasse um obstáculo ao desenvolvimento do comércio internacional. De acordo com Bianco e Silva (2018, p. 16), a dupla tributação internacional “ocorre quando dois Estados manifestam a pretensão de tributar a mesma renda, auferida pelo mesmo contribuinte, durante o mesmo período de tempo”.

Atualmente, o sistema tributário internacional está estruturado em torno de uma vasta rede de tratados bilaterais para evitar a dupla tributação, cujos textos tomam como base a Convenção-Modelo elaborada pela OCDE (CM-OCDE) e/ou a Convenção-Modelo elaborada pela Organização das Nações Unidas (ONU) (CM-ONU). O objetivo principal desses acordos é estabelecer critérios para a divisão dos direitos de tributação entre os países signatários e, assim, suavizar a carga fiscal das empresas dedicadas ao mercado transnacional (Gomes *et al.*, 2018). Em razão disso, na visão de Pereira (2017, p. 5), “operações econômicas realizadas entre pessoas situadas em países diferentes ensejam análises quanto ao poder de tributar das soberanias envolvidas”.

As convenções para evitar a dupla tributação são derivadas diretamente do modelo estabelecido em 1928 pela antiga Liga das Nações (OECD, 2015). A sistemática que motivou a definição desse padrão pouco se alterou desde então, mesmo com todas as mudanças observadas ao longo dos anos,

tanto na economia quanto no comércio mundial. Embora possa haver alguma variação entre os textos, as convenções possuem geralmente a seguinte estrutura básica (OECD, 2015): i) artigos que tratam do âmbito e da aplicação do tratado tributário; ii) artigos que abordam o conflito da jurisdição tributária; iii) artigos que preveem dupla tributação; iv) artigos relativos à prevenção da elisão e da evasão fiscal; e v) artigos que tratam de questões diversas (por exemplo, assistência administrativa).

Nos modelos de convenção, cada tipo de rendimento é classificado em uma regra que define como será a repartição do direito de tributação. A competência é atribuída de forma exclusiva ora ao Estado no qual o destinatário da renda é residente, denominado Estado da residência, ora ao Estado do qual deriva a renda, denominado Estado da fonte. Entretanto, na maior parte das situações, essa competência exclusiva atribuída a um dos Estados pode sofrer limitações, tornando-se cumulativa¹⁸ entre eles, desde que verificada a ocorrência de determinadas condições (Xavier, 2015).

No caso do lucro das empresas, por exemplo, a regra geral, prevista no art. 7º da CM-OCDE, atribui ao Estado da residência o direito exclusivo de tributar tais rendimentos, independentemente do local onde eles tenham sido auferidos. Entretanto, se uma empresa exercer suas atividades em outro território mediante a instalação de um estabelecimento permanente (EP), o Estado da fonte passa a ter o direito de tributar a renda atribuída a esse centro de negócios. De acordo com Pereira (2017, p. 17), a caracterização de um estabelecimento permanente “surge, pois, como uma derrogação à referida regra geral, consagrando uma competência cumulativa do Estado da fonte”.

Nessa situação, vale dizer que o valor passível de tributação pelo Estado da fonte sofre uma limitação, alcançando somente os lucros atribuíveis diretamente ao estabelecimento permanente localizado em seu território. Na abordagem da OCDE, considera-se lucro de um estabelecimento permanente os ganhos que ele poderia obter caso fosse uma empresa distinta e separada, praticando as mesmas atividades ou atividades semelhantes, em condições também idênticas ou semelhantes, e lidando de forma totalmente independente com a empresa da qual faz parte (Russo, 2005).

Tendo em vista que, nas convenções-modelo, no tocante à tributação da renda, os critérios para a divisão da competência tributária entre os países foram fixados com base nos princípios da residência e da fonte, serão exploradas, a seguir, as principais características desses dois elementos de conexão. Posteriormente, avaliaremos se eles ainda são compatíveis com o novo cenário do comércio mundial, que emergiu com o desenvolvimento da economia digital.

4.2 Elementos de conexão na tributação internacional

4.2.1 A residência

Em várias situações previstas nos tratados, o direito de tributar é atribuído ao Estado no qual o destinatário da renda é residente. Entretanto, não há, no texto das convenções, seja no modelo da OCDE, seja no modelo da ONU, uma definição para o termo residência. O art. 4º, parágrafo 1º, da CM-OCDE apenas estabelece que:¹⁹

18. Quando, em função de uma limitação, a competência atribuída ao Estado da residência torna-se cumulativa, cabe a este promover o alívio na dupla tributação, seja pela concessão de isenção sobre o rendimento já tributado na fonte, seja pela concessão de crédito em relação ao imposto pago no outro país.

19. O texto da convenção modelo da ONU não diverge do modelo da OCDE nesse quesito.

para os fins da presente Convenção, 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, residência, sede de direção ou de qualquer outro critério de natureza similar.

Nesse sentido, os Estados signatários de um acordo é que definem, em seus ordenamentos jurídicos, os critérios para o enquadramento de uma pessoa, física ou jurídica, na condição de residente em seu território. Não há uma regra pré-determinada. De maneira geral, o enquadramento na condição de residente em um território observa: i) critérios objetivos, nos quais basta a presença física por um determinado número de dias ou período de tempo; e/ou ii) critérios subjetivos, nos quais, além da presença física, é necessária a manifestação de vontade de ali permanecer (Pzerpiorka *et al.*, 2018).

Em relação às pessoas físicas, os sistemas jurídicos costumam atribuir a condição de residente em um território a quem lá fixe o seu domicílio, que é caracterizado pela presença física duradoura, além da vontade de ali permanecer. Também há situações nas quais a permanência do indivíduo no território de um Estado por um determinado número de dias, no mesmo ano fiscal ou não, faz com que ele seja automaticamente considerado residente.

Já em relação às pessoas jurídicas, os principais critérios utilizados para caracterizar a residência são: o lugar de administração efetiva da empresa, o local de incorporação e a nacionalidade do investidor ou dos investidores que detêm o controle da companhia. Muitos autores questionam a utilidade de se estabelecer um conceito de residência para empresas, pois, em se tratando de uma ficção jurídica, suas funções podem ser desempenhadas em lugares diferentes, fazendo com que a sua localização possa ser facilmente alterada, inclusive por questões estritamente fiscais (CUI, s.d. *apud* Pzerpiorka *et al.*, 2018, p. 74). Isso ocorre no caso de arranjos societários implementados unicamente com a finalidade de se atribuir a residência a países com baixa ou nenhuma tributação da renda.

Além disso, de acordo com Bianco e Silva (2018, p. 17), há vários questionamentos se esse elemento de conexão ainda se sustenta diante do atual cenário econômico – globalizado e desmaterializado –, “no qual empresas multinacionais exercem poucas atividades no Estado da residência, mas acessam, substancialmente, o mercado consumidor do Estado-fonte”.

4.2.2 A fonte

Uma das premissas que embasam a tributação pelo Estado da fonte (do qual deriva a renda) é a teoria do benefício, segundo a qual os direitos de tributação deveriam ser alocados levando-se em consideração os benefícios disponibilizados ao não residente (Pzerpiorka *et al.*, 2018). Nesse sentido, o Estado da fonte muitas vezes oferece serviços essenciais para a produção da renda, como, por exemplo, a garantia do direito à propriedade, a infraestrutura logística, o sistema de pagamentos, o acesso à justiça, leis de proteção a patentes e a direitos autorais, entre outros, o que tornaria legítima a cobrança de tributos pelos lucros gerados em seu território.

De acordo com Xavier (2015, 267, grifo do autor), no tocante ao imposto de renda, “o elemento de conexão fundamental é o lugar da situação da *fonte* de rendimentos”. O mesmo autor afirma ainda que “a localização da fonte no território nacional delimita o âmbito da obrigação dos não residentes” (*idem, ibidem*). Na doutrina, a expressão fonte do rendimento é conceituada sob dois pontos de vista: fonte de produção (pela ótica econômica) e fonte de pagamento (pela ótica financeira).

Pela ótica econômica, a fonte de produção pode ser entendida como o capital (no sentido amplo da palavra) de onde brotou a renda a ser tributada, “de modo que esta se localiza no lugar em que é

exercida a atividade, em que são utilizados os fatores de produção ou em que se situam os bens ou direitos de que provêm” (Xavier, 2015, p. 267). É o local onde os rendimentos foram efetivamente gerados (Pzepiorka *et al.*, 2018).

Por outro lado, segundo Santos (*apud* Pzepiorka *et al.*, 2018, p. 78), a fonte de pagamento está relacionada à identificação do território de onde

provêm os recursos financeiros utilizados para o pagamento do rendimento. Como os recursos necessários para o pagamento do rendimento devem ser extraídos do patrimônio de um titular, esse critério estabelece a conexão entre o rendimento e o Estado competente para a sua tributação a partir da localização da fonte de pagamento.

Na sistemática das convenções-modelo, a atribuição da competência ao Estado da fonte para tributar resultados auferidos em seu território é definida com base na teoria da pertença econômica (*economic allegiance*), segundo a qual é necessário identificar uma relação de pertinência ou integração da riqueza produzida com a economia de um país. Então, para “medir”, com base em critérios objetivos, esse grau de inserção de uma empresa na economia de outro Estado, desenvolveu-se o conceito de estabelecimento permanente, que é baseado fundamentalmente na ideia de presença física do não residente no território (Bianco e Silva, 2018).

De acordo com o art. 5º da CM-OCDE, estabelecimento permanente é “uma instalação fixa de negócio em que a empresa exerça toda ou parte de sua atividade” (OECD, 2019, p. M-19, tradução nossa). Caracteriza-se também como estabelecimento permanente, nos termos do art. 5º da referida convenção, a pessoa que “agir em um Estado contratante em nome de uma empresa de outro Estado contratante”, desde que com poderes para celebrar contratos em nome dessa empresa. Bianco e Silva (2018, p. 20) apontam que,

na Convenção Modelo da OCDE, encontram-se dois tipos de estabelecimento permanentes, a saber: (a) o *estabelecimento permanente material*, em que o exercício no exterior de uma atividade empresarial é realizado por meio de meios materiais organizados diretamente pelo agente econômico; e (b) o *estabelecimento permanente pessoal*, em que a presença no exterior do empreendedor, para a realização de sua atividade empresarial, não é feita de forma direta, mas por intermédio de um agente ou representante.

Em relação ao conceito de estabelecimento permanente material,²⁰ verifica-se que, pelo texto da CM-OCDE, sua principal característica é o espaço físico determinado, para acomodação, de forma fixa ou estável, de máquinas e equipamentos a serem empregados no desempenho das atividades que constituam o objeto social da empresa. Já em relação ao estabelecimento permanente pessoal, a sua principal característica é a existência de um vínculo contratual estável entre a empresa e o seu representante, amplo o suficiente para dispensar a presença física da pessoa jurídica no território estrangeiro (Bianco e Silva, 2018).

Nesse sentido, vale ressaltar que, na elaboração do conceito de estabelecimento permanente, a CM-OCDE atribuiu grande peso à caracterização da presença física, já que o referido princípio pressupõe a realização de atividade econômica no território do Estado da fonte mediante uma instalação de negócio de caráter estável (Xavier, 2015). Entretanto, no texto da convenção-modelo, há exemplos de empreendimentos que, muito embora fixos, não se caracterizam como estabelecimento permanente, por desempenharem funções de caráter meramente preparatório ou auxiliar em relação

20. Uma empresa não será considerada estabelecimento permanente de outra apenas se figurar na posição de controladora/controlada ou coligada.

à atividade da empresa, como ocorre, por exemplo, no caso de instalações utilizadas unicamente para armazenagem ou entrega de mercadorias (Gomes *et al.*, 2018).

Vale ressaltar, ainda, que nas convenções-modelo da ONU e da OCDE “existem divergências quanto à extensão do conceito de estabelecimento permanente” (Gomes *et al.*, 2018, p. 109). Na convenção-modelo da ONU, o conceito de estabelecimento permanente tende a favorecer mais os Estados da fonte, enquanto que, no modelo da OCDE, os interesses dos Estados da residência são predominantemente representados.

Feitas essas considerações em relação à tributação direta da renda em operações internacionais, passaremos à análise sobre a adequação, como elementos de conexão, dos conceitos de residência e de estabelecimento permanente para definir a alocação da competência tributária entre os países, nas transações transnacionais realizadas na economia digital. Eles ainda são aplicáveis no atual contexto do comércio exterior? Essa questão será respondida na próxima seção.

5 APLICABILIDADE DOS ELEMENTOS DE CONEXÃO DA RENDA NA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL ÀS OPERAÇÕES EMPRESARIAIS REALIZADAS NA ECONOMIA DIGITAL: ANÁLISE CRÍTICA

Como se pode constatar, as bases do sistema tributário internacional hoje vigente, no tocante à tributação da renda, foram construídas no início do século XX, para lidar com os tradicionais negócios de venda de mercadorias e serviços, “vinculados fisicamente ao território de um país” (Silveira, 2018, p. 923). Na época em que tais regras foram concebidas, muitas das transações comerciais observadas atualmente na economia digital eram apenas um sonho distante. Galendi Júnior e Galdino (2016, p. 288) exemplificam essa questão da seguinte forma:

imagine-se o exemplo da venda de um livro qualquer, um *best-seller*. Se antes se pensava a alienação de um livro como a venda de um bem material tangível, hoje se tem a percepção de que a entrega de um livro é somente uma das formas de se transferir ao recipiente as informações nele contidas. [...] O mesmo se pode dizer em relação a músicas, vídeos e *softwares*, que passaram pelo mesmo processo de desmaterialização, porquanto mídias físicas (e, por conseguinte, “venda de mercadorias”) não são mais necessárias.

Diante disso, conforme estudo publicado pela OECD (2015), os novos modelos de negócios da economia digital possuem características peculiares, que afetam as atuais regras do sistema tributário internacional previstas para a tributação da renda. Juntos, esses fatores transformaram a aplicação dos princípios estabelecidos para a alocação de receitas entre os países (residência *versus* fonte) em um grande desafio, levando muitos estudiosos a se questionarem se eles ainda fazem sentido no atual contexto da economia e do comércio mundial.

Na realidade, as empresas têm hoje em dia a possibilidade de escolher, de acordo com os seus interesses, o local onde querem fixar a sua residência, já que, na economia digital, é plenamente possível para elas manipular os critérios que regem esse elemento de conexão. Atualmente, a utilização de ICTs permite que atividades empresariais sejam plenamente organizadas e coordenadas a longas distâncias, tornando factível, assim, a atribuição da sede de incorporação ou de constituição de uma companhia a praticamente qualquer jurisdição no mundo, até mesmo em lugar diferente do local de sua efetiva administração, se for necessário. Ademais, em alguns casos, uma entidade possui apenas

um *website* como estabelecimento em determinada localidade, o que impossibilita até mesmo a sua responsabilização por qualquer dívida tributária (Pzerpiorka *et al.*, 2018).

Vale destacar que a aplicação do critério da sede de administração para se definir a residência de uma empresa tornou-se, particularmente, problemático na era da economia digital. Atualmente, por força do progresso dos dispositivos de comunicação, como videoconferências e aplicativos de mensagem, é praticamente impossível definir o local onde as decisões de uma companhia são efetivamente tomadas ou onde as reuniões do conselho de administração de uma empresa são de fato realizadas. Tal situação é agravada quando se considera a viabilidade de utilização de redes de Virtual Private Network (VPN) para mascarar o local em que se deu, por exemplo, o efetivo acesso virtual aos sistemas gerenciais e de comunicação de uma empresa (Pzerpiorka *et al.*, 2018).

Da mesma forma, a reformulação de vários modelos tradicionais de negócios e o surgimento de novos formatos de operações causaram grande impacto na estrutura atual das convenções-modelo no que diz respeito aos direitos de tributação dos Estados da fonte. De acordo com a OCDE, a grande questão a ser enfrentada, nesse caso, está relacionada com a definição de estabelecimento permanente (OECD, 2015).

Conforme observado por Bianco e Silva (2018, p. 20), “a construção do conceito de estabelecimento permanente desenhada pela OCDE, em grande parte, tem a *tangibilidade* como pressuposto, estando assentada em critérios como *presença física* e *permanência temporal*”. Tais elementos, entretanto, são incompatíveis com grande parte das transações realizadas na economia digital, que são baseadas primordialmente no uso de dados e de bens intangíveis.

Outrossim, atividades que, pelo texto dos acordos, eram consideradas apenas preparatórias ou auxiliares e que, por esse motivo, não configuravam um estabelecimento permanente foram alçadas à categoria de imprescindíveis na operação de várias empresas digitais. É o caso, por exemplo, da manutenção, em outro país, de um armazém para a estocagem e entrega de produtos próprios, da manutenção de uma instalação fixa de negócios para promover publicidade e/ou a coleta de informações etc.

Com isso, várias companhias que realizam a venda internacional de mercadorias pela internet conseguem, por exemplo, alcançar de forma relevante o mercado consumidor de outros países, mas sem incidir nas regras que caracterizam um estabelecimento permanente, já que são capazes de operar em outros territórios mantendo uma presença física mínima, muitas vezes representada apenas por um ponto de estocagem e/ou entrega de produtos. A situação é mais complexa no caso das plataformas digitais, a exemplo de Netflix, Airbnb e YouTube, que conseguem entregar serviços e conteúdos exclusivamente pela internet, sem precisar de qualquer presença física no Estado da fonte para realizar suas operações.

Um caso que se tornou público e no qual é possível observar tal situação é a operação do Google na França (Foz e Canen, 2018). A instalação do Google localizada no território francês era apenas um escritório que prestava serviços de suporte (atividades administrativas e de *marketing*) para o Google na Irlanda, que era quem detinha o poder de fechar os contratos de publicidade com os anunciantes franceses, de maneira que o lucro da operação era reconhecido e tributado na Irlanda. Na França, era reconhecida somente a receita referente aos serviços de suporte prestados para a Irlanda. As autoridades francesas questionaram essa situação, descontentes com o fato de que as receitas obtidas com os anúncios eram reconhecidas somente na Irlanda. Entretanto, a Corte francesa

entendeu que o Google não possuía um estabelecimento permanente no país, já que a instalação estabelecida em seu território não tinha poder para concluir os contratos.

Mesmo nos casos em que seja possível configurar um estabelecimento permanente, vale dizer que, no contexto da economia digital, há muitas dúvidas sobre qual parcela dos lucros deve ser atribuída a esse centro de negócios. Embora sejam aplicáveis as regras de preços de transferência²¹ da OCDE em tal atribuição de resultados, as novas diretrizes relativas a essa matéria deram “especial atenção para a relevância da alocação de lucro com base na criação de valor” (Borges e Brandão, 2018, p. 195). A grande questão é que, pelas suas características (organização das empresas no modelo de plataformas; efeitos de rede; coleta e monetização dos dados dos usuários; e utilização de ativos intangíveis), a economia digital alterou vários aspectos da cadeia de valor dos grupos multinacionais, tornando um desafio identificar em qual jurisdição ocorre a criação de valor para um negócio digital.

No relatório final da Ação 1 do projeto BEPS, uma das conclusões apresentadas é que as novas formas de estruturação de negócios levantam questões acerca da adequação dos elementos de conexão atualmente estabelecidos e, por conseguinte, da alocação de jurisdição veiculada pela CM-OCDE (OECD, 2015). Conforme destacam Galendi Júnior e Galdino (2016, p. 306), nesse relatório “tem-se o exposto reconhecimento de que a reduzida necessidade de presença física permite questionar se as regras que nela se baseiam remanescem adequadas”.

O quadro 1 apresenta de forma resumida o resultado da análise crítica realizada neste texto, no tocante à aplicabilidade dos elementos de conexão previstos para a tributação da renda auferida pelas empresas às transações comerciais internacionais efetivadas na economia digital.

QUADRO 1

Elementos de conexão da tributação direta internacional e a sua aplicabilidade na economia digital

Elemento de conexão	Principais critérios para enquadramento	Aplicável à economia digital?	Motivo da não aplicação
Residência	Lugar de administração efetiva	Não	Com o progresso dos dispositivos de comunicação (videoconferências e aplicativos de mensagem), é praticamente impossível definir o local onde as decisões dos gestores de uma empresa são efetivamente tomadas ou onde as reuniões do conselho de administração são de fato realizadas. A utilização de redes VPN pode inclusive mascarar o local em que se deu o efetivo acesso virtual aos sistemas gerenciais e de comunicação de uma empresa.
	Local de incorporação	Não	Pode ser escolhido de acordo com os interesses das corporações, já que a utilização das ICTs permite que as atividades empresariais sejam plenamente organizadas e coordenadas a longas distâncias.
	Nacionalidade do controlador	É possível	Arranjos empresariais podem ser implementados para dificultar a identificação do controlador, mas a aplicação do critério ainda é possível.
Fonte	Estabelecimento permanente material: local fixo de negócios	Não	Empresas são capazes de entregar serviços e conteúdos exclusivamente pela internet, sem a necessidade de qualquer presença física no Estado da fonte dos rendimentos para realizar suas operações. Também é possível ter uma presença física mínima no Estado da fonte, mas sem incidir nos requisitos que caracterizam um estabelecimento permanente.
	Presença física através de agente/ representante		

Elaboração do autor.

21. De acordo com Abrantes (2017, p. 497), “entende-se por preço de transferência o valor atribuído a transações internacionais entre empresas relacionadas que envolvam a transferência de bens, serviços e direitos entre elas”.

6 CONCLUSÃO

O desenvolvimento deste trabalho possibilitou realizar uma análise crítica a respeito da aplicabilidade, na era da economia digital, dos atuais elementos de conexão previstos para a tributação da renda auferida pelas empresas nas transações comerciais com o exterior.

Conforme demonstrado neste estudo, a utilização das ICTs permite que as empresas sejam plenamente organizadas e coordenadas a longas distâncias, com decisões podendo ser tomadas de qualquer parte do planeta, mediante o uso de aplicativos de mensagens ou videoconferências. No cenário atual, quase todos os critérios utilizados para definir o enquadramento de uma pessoa jurídica como residente em um Estado são passíveis de manipulação, conforme demonstrado no quadro 1.

Além disso, a utilização das ICTs dá às empresas a capacidade de entregar serviços e conteúdos exclusivamente pela internet, sem a necessidade de qualquer presença física no Estado da fonte dos rendimentos, fato que pode ocasionar até mesmo situações de dupla não tributação. Vale ressaltar que também é possível às empresas da economia digital ter uma presença física mínima no Estado da fonte dos rendimentos, mas sem incidir nos requisitos que caracterizam atualmente um estabelecimento permanente, provocando, da mesma maneira, um efeito fiscal danoso na estrutura tributária internacional. Na visão de Galendi Júnior e Galdino (2016, p. 289), “tornou-se verdadeiro anacronismo exigir a presença física para que se possa falar em jurisdição tributária”.

Em nossa opinião, é preciso reconhecer que as atuais regras da tributação da renda em âmbito internacional, principalmente com relação à definição dos elementos de conexão, se tornaram obsoletas para serem aplicadas às transações realizadas na economia digital, em um cenário no qual as empresas são cada vez mais dependentes do desenvolvimento de ativos intangíveis, da utilização de dados fornecidos pelos usuários de suas plataformas, da automação de processos de trabalho e do uso da internet para a entrega de conteúdo e serviços.

Embora haja evidências de que a implementação de medidas do projeto BEPS apresentaram impacto positivo na resolução de problemas de dupla não tributação exacerbados pela digitalização da economia (OECD, 2018), as ações propostas no referido plano não são suficientes para enfrentar as questões relacionadas à aplicabilidade das regras de alocação de lucros previstas para a tributação da renda em âmbito internacional, quando se trata dos novos modelos de negócios que surgiram com o uso intensivo de tecnologia. Na tentativa de evitar ações descoordenadas por parte das nações, entre outras preocupações, a OCDE tem buscado uma solução baseada em consenso para enfrentar os desafios provocados pela economia digital, na qual um dos pilares trata exatamente das discussões relacionadas à reforma das regras de alocação e nexos aplicáveis aos lucros das empresas, buscando expandir os direitos tributários das jurisdições de mercado (OECD, 2020).

Desse modo, pensamos ser necessária uma reforma na atual estrutura das convenções para evitar a dupla tributação, a fim de que as peculiaridades dos novos modelos de negócios que emergiram com o desenvolvimento da economia digital recebam o tratamento adequado dentro do sistema normativo, observando os princípios da neutralidade, da eficiência e da segurança jurídica.

REFERÊNCIAS

- ABRANTES, E. G. Preços de transferência sobre operações com intangíveis: igualdade, capacidade contributiva e os limites do *arm's length*. In: SAUNDERS, A. P. *et al.* (Coord.). **Estudos de tributação internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 495-522.
- BASU, S. International direct taxation and e-commerce: a catalyst for reform? **NUJS Law Review**. University of Leeds, February, 2017. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/312593669_International_Direct_Taxation_and_E-Commerce_A_Catalyst_for_Reform>. Acesso em: 14 ago. 2019.
- BIANCO, J. F.; SILVA, F. C. A. F. da. Estabelecimento permanente: legislação tributária brasileira e desafios na economia digital. In: FARIA, R. V.; SILVEIRA, R. M. da; MONTEIRO, A. L. M. do R. (Coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Jur, 2018. p. 16-36.
- BORGES, A. S.; BRANDÃO, I. S. Preços de transferência e a criação de valor: distribuição de *software* no Brasil. In: FARIA, R. V.; SILVEIRA, R. M. da; MONTEIRO, A. L. M. do R. (Coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Jur, 2018. p. 193-204.
- BRAUNER, Y. What the BEPS, 16 Fla. **Tax Rev**, n. 55, 2014. Disponível em: <<http://scholarship.law.ufl.edu/faculty/pub/642>>. Acesso em: 09 ago. 2019.
- CASTELLS, M. **A galáxia da internet: reflexões sobre a internet, os negócios e a sociedade**. Rio de Janeiro: Zahar, 2001.
- EUROPEAN COMMISSION. Communication from the Commission to the European Parliament and the council, a fair and efficient tax system in the European Union for the digital single market. **COM**, n. 547 final, p. 3, 2017.
- FOZ, R.; CANEN, D. O conceito de estabelecimento permanente e a presença digital relevante: *websites* como sujeitos passivos. In: PISCITELLI, T. (Org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 75-89.
- GALENDI JÚNIOR, R. A.; GALDINO, G. S. Desafios da economia digital: do problema hermenêutico ao desequilíbrio na alocação da jurisdição. In: GOMES, M. L.; SCHOUERI, L. E. (Coord.). **A tributação internacional na era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. v. 3. p. 285-317.
- GODOI, M. S. de. Comentários acerca do imposto sobre transações digitais incluído na proposta de diretiva da União Europeia 2018/0073. In: PISCITELLI, T. (Org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 60-74.
- GOMES, D. de P. *et al.* Os desafios impostos pela economia digital e o plano de Ação 1 do Projeto Beps da OCDE. In: PISCITELLI, T. (Org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 43-66.
- GOMES, D. de P.; GOMES, E. de P.; BOSSA, G. B. Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: estabelecimento permanente. In: PISCITELLI, T. (Org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 99-127.
- GRECO, M. A. Poderes da administração tributária no âmbito da internet. In: GRECO, M. A.; MARTINS, I. G. da S. (Coord.). **Direito e internet: relações jurídicas na sociedade informatizada**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001. p. 163-186.
- _____. Tributação e novas tecnologias: reformular as incidências ou o modo de arrecadar? um “Simple” informático. In: FARIA, R. V.; SILVEIRA, R. M. da; MONTEIRO, A. L. M. do R. (Coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Jur, 2018. p. 780-790.

HONGLER, P.; PISTONE, P. Blueprints for a new PE Nexus to Tax business income in the era of the digital economy. **IBFD White Papers**, Amsterdam, p. 63, 2015.

LEE, C. H. Impact of e-commerce on allocation of tax revenue between developed and developing countries. **Journal of Korean Law**, v. 4, n. 1, 2004. Disponível em: <<http://ssrn.com/abstract=658103>>. Acesso em: 09 ago. 2019.

OECD – ORGANISATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, 2013. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>>. Acesso em: 09 ago. 2019.

_____. **Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1: 2015 Final Report**. Paris: OECD, 2015. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>>. Acesso em: 09 ago. 2019.

_____. **Tax challenges arising from digitalization: interim report 2018: inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <<http://dx.doi.org/10.1787/9789264293083-en>>. Acesso em: 09 ago. 2019.

_____. **Model tax convention on income and on capital 2017**. Paris: OECD Publishing, 2019.

_____. **Tax challenges arising from digitalization: report on pillar one blueprint: inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD, 2020. Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/beba0634-en>>. Acesso em: 01 dez. 2020.

PEREIRA, M. C. Fundamentos do Direito Tributário Internacional. In: SAUNDERS, A. P. *et al.* (Org.). **Estudos de Tributação Internacional**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2017. p. 1-18.

PRZEPIORKA, M. *et al.* Tributação direta dos rendimentos provenientes da computação na nuvem: alguns pressupostos. In: PISCITELLI, T. (Org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 67-98.

RISOLIA, R. C. dos S. Economia digital e estabelecimento permanente virtual: considerações sobre a Ação 1. In: GOMES, M. L.; SCHOUERI, L. E. (Coord.). **A tributação internacional na era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2016. v. 2. p. 319-338.

ROCHA, S. A.; CASTRO, D. R. P. de. Plano de Ação 1 do BEPS e as diretrizes gerais da OCDE. In: PISCITELLI, T. (Org.). **Tributação da nuvem: conceitos tecnológicos, desafios internos e internacionais**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2018. p. 15-38.

RUSSO, R. The attribution of profits to permanent establishments. **IBFD Publications BV**, 2005.

SANTOS, R. A. A. dos. Tributação das aplicações Over-The-Top no Brasil: visão geral e análise das atividades de transmissão de conteúdo audiovisual, envio de mensagens e realização de chamadas de voz por meio da internet. In: FARIA, R. V.; SILVEIRA, R. M. da; MONTEIRO, A. L. M. do R. (Coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Jur, 2018. p. 692-710.

SILVEIRA, R. M. da. Economia digital, a Ação 1 do Beps e a Visão da ONU: proposições e críticas. In: FARIA, R. V.; SILVEIRA, R. M. da; MONTEIRO, A. L. M. do R. (Coord.). **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Jur, 2018. p. 922-943.

XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.