

## ESTABELECIMENTO PERMANENTE NO MODELO DE CONVENÇÃO DA OCDE

Gilberto de Castro Moreira Junior

O princípio do estabelecimento permanente, também conhecido por estabelecimento estável, é de suma importância para diversos artigos das Convenções para evitar ou atenuar a bitributação. Philip Baker destaca que o conceito de estabelecimento permanente está, inclusive, em algumas legislações internas, tais como as da Alemanha e da Bélgica, e que ele traça uma linha divisória entre os negócios efetuados com determinado país e os negócios efetuados naquele país.<sup>1</sup> Portanto, se uma empresa possuir um estabelecimento permanente, sua presença em outro país já traz indícios de que ela está fazendo negócios neste país.

Duas são as teorias para a definição de estabelecimento permanente. Pela teoria da realização, só seriam estabelecimentos permanentes as instalações que adquirissem ou realizassem diretamente um lucro, tendo caráter produtivo. Já pela teoria da pertença econômica, bastaria, para a existência de um estabelecimento permanente, que as instalações se inserissem na economia de um país, independentemente de seu caráter produtivo. O Modelo de Convenção da OCDE segue a teoria da pertença econômica, apesar de introduzir limitações em nome da teoria da realização.

O termo “estabelecimento permanente” tem significativa importância no contexto no art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE<sup>2</sup>,

1. BAKER, Philip. *Double taxation conventions and international tax law: a manual on the OECD model double taxation convention 1977*. Londres: Sweet, Maxwell, 1991. p. 140.
2. “Artigo 7º. Lucros das empresa

1. Os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

visto que 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 através de um estabelecimento permanente ali situado. Além disso, o termo está presente nos arts. 10, 11, 12, 13, 15, 21, 22 e 24 do Modelo de Convenção da OCDE, e já há alguma uniformização internacional do seu significado.

Por isso, o princípio do estabelecimento permanente funciona como uma derrogação da regra geral de lucro das empresas contida no art. 7º do Modelo da OCDE (de tributação exclusiva na residência das empresas), uma vez que fornece competência cumulativa de tributação ao Estado da fonte, desde que haja um estabelecimento permanente ali instalado. Devido à existência de um elemento de incerteza na determinação dos rendimentos atribuíveis

2. Com ressalva do disposto no nº 3, quando uma empresa de um Estado contratante exercer a sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, serão imputados, em cada Estado contratante, a esse estabelecimento estável os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada que exercesse as mesmas atividades ou atividades similares, nas mesmas condições ou em condições similares, e tratasse com absoluta independência com a empresa de que é estabelecimento estável.
3. Na determinação do lucro de um estabelecimento estável é permitido deduzir as despesas que tiverem sido feitas para realização dos fins prosseguidos por esse estabelecimento estável, incluindo as despesas de direção e as despesas gerais de administração, efetuadas com o fim referido, quer no Estado em que esse estabelecimento estável estiver situado quer fora dele.
4. Se for usual num Estado contratante determinar os lucros imputáveis a um estabelecimento estável com base numa repartição dos lucros totais da empresa entre as suas diversas partes, a disposição do nº 2 não impedirá esse Estado contratante de determinar os lucros tributáveis de acordo com a repartição usual; o método de repartição adotado deve, no entanto, conduzir a um resultado conforme os princípios enunciados neste Artigo.
5. Nenhum lucro será imputado a um estabelecimento estável pelo fato da simples compra de mercadorias, por esse estabelecimento estável, para a empresa.
6. Para efeito dos números precedentes, os lucros a imputar ao estabelecimento estável serão calculados, em cada ano, segundo o mesmo método, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para proceder de forma diferente.
7. Quando os lucros compreendam elementos do rendimento especialmente tratados noutros Artigos desta Convenção, as respectivas disposições não serão afetadas pelas deste Artigo." (COMITÊ. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o patrimônio*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 1995. p. 30).

a um estabelecimento permanente, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE decidiu analisar com maior profundidade a matéria, sendo beneficiado pelos trabalhos realizados pela International Fiscal Association (IFA) em seu 40º Congresso, de 1986, em Nova Iorque, cujo tópico denominado “*The transfer of assets into and out of taxing jurisdiction*” analisou as conseqüências fiscais na transferência de mercadorias dentro de uma mesma pessoa jurídica, ou seja, entre a matriz e os estabelecimentos permanentes localizados fora do país de residência, ou entre diferentes estabelecimentos permanentes da empresa, concluindo ser complexa a determinação dos rendimentos de um estabelecimento permanente.

O mencionado 40º Congresso da IFA apontou algumas assertivas a respeito do tema, cabendo destacar as seguintes:<sup>3</sup>

a) As transferências físicas e não-físicas de ativos, circulantes ou fixos, entre jurisdições fiscais, embora sejam o resultado de uma transferência legal de bens, podem dar causa, mesmo em um terceiro país, à tributação sem que haja lucros reais. Isso ocorre quando, como resultado da transferência, reconhece-se um ganho ou lucro acumulado (*accrued appreciation*) sem que tenha havido realização. Tal tributação prejudica a neutralidade fiscal, tendo um efeito indesejável nas decisões negociais, além de prejudicar a livre circulação física e legal de bens até mesmo entre países em processo de integração. A razão para isso está na preocupação que os países têm de que um substrato fiscal (*taxable substance*), que considerem atribuível a eles próprios, poderia ser tirado de seu controle, escapando, assim, da tributação.

b) Esses problemas são agravados quando as valorações de saída e entrada, que são, respectivamente, a medida de ganho acumulado para o país de saída e a base para a tributação de ganho de

3. COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Model tax convention on income and on capital*, v. 2. Paris: OCDE, 2000. p. R(13)-27 - R(13)-29.

capital e amortização para o país de entrada, não são as mesmas. Parece que, enquanto o país de saída geralmente aplica para sua valoração o critério do *arm's length*, o país de entrada usa outros métodos, tais como o custo histórico reduzido por amortização. Isso impede uma distribuição igualitária de substrato fiscal entre os dois países, podendo levar à bitributação.

c) Tais distorções podem ser particularmente preocupantes no caso de estabelecimentos de curto prazo, tais como canteiros de obras e poços marítimos de extração de petróleo.

d) Esses problemas parecem ser de pouco interesse para os países em que a tributação universal pelo sistema de créditos fiscais (“países de crédito”) é aplicada tanto às leis internas como às Convenções. Para esses países, em regra, somente existe tributação quando a transferência se dá entre pessoas jurídicas. Nesse caso, eles tributam todo o ganho de capital, incluindo a porção atribuível ao período durante o qual o ativo permaneceu no país de saída. Assim, quando há uma transferência entre dois “países de crédito”, o primeiro não reclama a tributação do ganho, ao passo que, se a transferência ocorre entre um país com sistema de tributação territorial ou de isenção (“país de isenção”) e um “país de crédito”, o crédito disponível nem sempre pode impedir a bitributação, resultando na tributação parcial no país de saída e na tributação total no país de entrada. Além disso, os “países de crédito” se beneficiam com o sacrifício fiscal feito pelos países de saída para o desenvolvimento de suas economias, exceto se normas especiais estabelecerem de maneira distinta.

e) Em situações particulares, o negócio relacionado a um estabelecimento permanente de uma sociedade estrangeira é dado em pagamento pelo recebimento de ações de uma subsidiária no país onde está localizado esse estabelecimento permanente. Independentemente do método de tributação em cada país ser o de crédito ou o de isenção, a tributação do ganho acumulado (*accrued appreciation*)

deveria ser diferida de tal forma que o direito de tributar ficasse salvaguardado até que o ganho fosse efetivamente realizado.

Com base nas assertivas *supra*, o 40º Congresso da IFA passou a recomendar, além de que o assunto continuasse a ser estudado em futuros trabalhos da entidade, que:

(i) À medida que é reconhecido o direito do país de saída de tributar ganhos apurados em sua jurisdição:

a) A tributação deve ser diferida até a realização, o que pode ser conseguido, por exemplo, com a constituição de uma reserva igual ao ganho acumulado, reserva que seria revertida quando se dispusesse dos bens ou, no caso de bens amortizáveis, no curso da amortização;

b) As valorações de saída e entrada devem, sempre que possível, ser fixadas aplicando-se os mesmos critérios, ou seja, o princípio do *arm's-length*.

(ii) Esses objetivos podem às vezes ser atingidos, internamente, por meio de interpretação administrativa e judicial com base nos princípios gerais de leis fiscais, e, internacionalmente, mediante procedimentos amigáveis. Diferenças temporais existentes entre a tributação em dois países podem demandar uma renúncia às leis de prescrição. Quando tal renúncia não for possível, a legislação deverá ser alterada para satisfazer os objetivos acima, quer por medidas unilaterais harmonizadas, sobretudo entre países em processo de integração, quer por diretivas ou disposições convencionais, ou ainda pela complementação, preferencialmente com a inclusão de cláusulas adicionais, das Convenções para evitar a bitributação.

Após discussões dentro do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE e na própria IFA, foram identificadas as seguintes preocupações concernentes à figura do estabelecimento permanente:<sup>4</sup>

4.COMITÊ. *Op. cit.*, p. R(13)-3 - R(13)-5.

a) A transferência de bens e serviços entre jurisdições fiscais pode gerar uma tributação não fundada nos lucros efetivamente apurados.

b) A incerteza sobre a tributação de estabelecimentos permanentes é agravada pelo fato de que os Comentários ao art. 7 da Convenção Modelo da OCDE sugerem certa dualidade na forma de tratamento que lhes é dado pelas autoridades fiscais, que podem, em alguns casos, tratar um estabelecimento permanente quase como se ele fosse uma pessoa jurídica em separado e, em outros casos, tratá-lo simplesmente como uma subdivisão da mesma pessoa jurídica. No primeiro caso, transferências internas serão avaliadas de acordo com o princípio do *arm's length*, atribuindo à parte da sociedade que está sendo transferida o lucro que ela esperava ter se estivesse negociando com pessoa jurídica totalmente independente. No segundo caso, pode ser apropriado avaliar a transferência apenas por referência ao seu custo histórico. Em princípio, pode-se argumentar que essa dualidade é justificável, entretanto, por causa dos limites legais de qualquer acordo entre um estabelecimento permanente e o restante da empresa do qual ele é parte e pela natureza particular da transação analisada. Não obstante, permanece o fato de que essa dualidade de visões conduz à incerteza, o que, por sua vez, leva a resultados incompatíveis com os princípios subliminares das Convenções de bitributação (evitar a bitributação econômica e alocar de forma justa os direitos de tributação entre os países), nos quais o país de saída da transferência tributa dada transferência de bens ou serviços na base de um preço que inclui lucro, ao passo que o país de destino da transferência leva em conta apenas o valor residual contábil ou o custo histórico (problemas semelhantes podem ocorrer quando a situação for inversa). A questão é ainda mais séria quando o país de residência da empresa desagra o imposto cobrado pelo país onde está localizado o estabelecimento permanente mediante a isenção de imposto sobre tais lucros. Nesse caso, o cômputo dos lucros isentos e dos lucros tributados

pelo país do estabelecimento pode ser inconsistente, o que pode gerar tanto uma bitributação econômica quanto uma tributação a menor. Quando o país de residência de uma empresa afasta a tributação através do método do crédito fiscal, problema significativo só aparecerá se se considerar que o país do estabelecimento está tributando a empresa de maneira inconsistente com os termos de uma Convenção bilateral. Nessa hipótese, o país de residência pode relutar em dar crédito total ao imposto cobrado pelo país de origem, e a bitributação econômica pode ter lugar. No entanto, normalmente não há perigo de não-tributação econômica, dado que, se o país do estabelecimento considerar apropriado, isso somente resultará numa redução do valor do crédito fiscal que o país de residência tem a conceder contra seus próprios impostos.

c) Essa incerteza é acentuada quando um estabelecimento permanente (por exemplo, um canteiro de obras) tem um período de existência tão curto que não se pode alegar que, ao longo de alguns anos, as potenciais distorções, favoráveis ou desfavoráveis ao contribuinte, podem ser compensadas.

d) A existência de dois métodos diferentes de eliminar a bitributação, o direito de cada país de definir lucros recebidos no exterior de acordo com suas leis internas, bem como as diferentes visões quanto à determinação do momento de realização de uma perda ou ganho e de conversão de moeda estrangeira, pode, potencialmente, resultar em tributação a maior e a menor.

e) As diferenças em vários países entre a tributação de empresas residentes e de estabelecimentos permanentes de empresas estrangeiras levantam a questão de saber se o princípio da não-discriminação está sendo observado e se essas diferenças de tratamento são de fato devidas à natureza especial do estabelecimento permanente.

Malgrado as inúmeras preocupações supra-relatadas, o fato é que, para a qualificação de determinada instalação como estabelecimento permanente material de uma empresa, como centro de imputação

tributário autônomo, alguns requisitos devem ser preenchidos: (i) a existência de uma instalação física; (ii) uma permanência cronologicamente determinada dessa instalação física no território de um Estado; e (iii) o desempenho de atividades ligadas às atividades principais da empresa.<sup>5</sup> Obviamente que, no caso de agentes, também chamados de estabelecimento pessoal permanente, alguns desses requisitos não precisam ser preenchidos, mas a permanência e a continuidade são indispensáveis à existência do estabelecimento permanente pessoal.

Frise-se que o Tribunal Econômico Administrativo Central da Espanha fixou, nos mesmos moldes do que dito anteriormente, pela Resolução de 28.11.1988, os requisitos para a existência de um estabelecimento permanente: (a) existência de um lugar; (b) caráter fixo; (c) permanência ou grau de durabilidade ou temporalidade; (d) realização da atividade da empresa por meio do dito lugar fixo.<sup>6</sup>

Apesar de todas as incertezas e discussões a respeito do tema, o critério do estabelecimento permanente tem sido utilizado em diversas Convenções bilaterais (inclusive aquelas firmadas pelo Brasil)<sup>7</sup>, especialmente as que têm como base o Modelo de Convenção da OCDE, apesar das severas críticas feitas pelos países em desenvolvimento, que buscam tributar os lucros auferidos em seu território por não-residentes, ainda que ali não possuam um estabelecimento.<sup>8</sup> Passaremos, a seguir, a analisar da figura do estabelecimento permanente dentro do referido Modelo de Convenção.

5. TORRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 1997. p. 138.

6. ASSOCIAÇÃO ESPANHOLA DE ASESORES FISCAIS. *Fiscalidad internacional: convênios de doble imposición - doctrina y jurisprudência de los tribunales españoles*. Pamplona: Aranzadi, 1998. p. 138.

7. Apesar das Convenções celebradas pelo Brasil seguirem as disposições do Modelo da OCDE, vale destacar que algumas introduziram algumas modificações conceituais. Sobre o assunto, ver nosso trabalho *Acordos de bitributação do Brasil: o tratamento de lucros, ganhos de capital e dividendos*. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 5, fev. 1996. p. 31-32.

8. *Idem*, p. 31.

## 1. O art. 5º do Modelo de Convenção da OCDE e o termo "estabelecimento permanente"

O art. 5º do Modelo de Convenção da OCDE é o que trata, por primeiro, da figura do estabelecimento permanente, conforme se infere do texto abaixo reproduzido:

1. Para efeitos desta Convenção, a expressão “estabelecimento estável” significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte de sua atividade.
2. A expressão “estabelecimento estável” compreende, nomeadamente:
  - a) Um local de direção;
  - b) Uma sucursal;
  - c) Um escritório;
  - d) Uma fábrica;
  - e) Uma oficina;
  - f) Uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos minerais.
3. Um local ou um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um estabelecimento estável se a sua duração exceder doze meses.
4. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, a expressão “estabelecimento estável” não compreende:
  - a) As instalações utilizadas para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;
  - b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar;
  - c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
  - d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa;

e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de caráter preparatório ou auxiliar;

f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das actividades referidas nas alíneas a) e e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de caráter preparatório ou auxiliar.

5. Não obstante o disposto nos números 1 e 2, quando uma pessoa - que não seja um agente independente, a que é aplicável o número 6 - atue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa, será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável nesse Estado relativamente a qualquer atividade que essa pessoa exerça para a empresa, a não ser que as atividades de tal pessoa se limitem às indicadas no número 4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número.

6. Não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável num Estado contratante pelo simples fato de exercer a sua atividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade.

7. O fato de uma sociedade residente de um Estado contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente de outro Estado contratante ou que exerce a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si, bastante para

fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.<sup>9</sup>

Em uma análise preliminar do art. 5º do Modelo de Convenção da OCDE podemos verificar que existem basicamente dois tipos de estabelecimento permanente.

O primeiro é aquele parte de uma empresa, estando sob o mesmo controle e propriedade, como uma filial, um escritório, etc. Este tipo de estabelecimento permanente está previsto nos §§ 1 a 4 do art. 5º (*associated permanent establishment*).

O outro, previsto nos §§ 5 e 6 do art. 5º, é aquele representado por um agente legalmente separado da empresa, mas que dela depende a ponto de constituir um estabelecimento permanente (*unassociated permanent establishment*).

Agora, passando a uma análise mais aprofundada do art. 5º do Modelo da OCDE, a primeira assertiva a ser destacada é a que determina que o estabelecimento permanente seja uma instalação fixa de negócios através da qual a empresa exerça toda ou parte de sua atividade. Nesse ponto, algumas dúvidas surgem em relação ao conceito de estabelecimento permanente. Tanto é assim, que várias decisões de diferentes jurisdições entenderam que o mero recebimento de aluguel de uma propriedade constitui um estabelecimento permanente.<sup>10</sup> Outro ponto obscuro é a necessidade ou não do estabelecimento permanente ter caráter produtivo. Diante dessas dúvidas, os tribunais belgas vêm decidindo, parece-nos de maneira correta, que o estabelecimento permanente deve possuir três características: estabilidade, produtividade e dependência.<sup>11</sup> Em relação à estabilidade, o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE proferiu Comentário no sentido de que o que importa para a determinação da

9. COMITÊ. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento*, p.28.

10. BAKER, Philip. *Op. cit.*, p. 142.

11. *Idem, ibidem*.

estabilidade é o fim da criação do estabelecimento permanente e não o período de sua existência:

6. Uma vez que a instalação deve ser fixa, daí resulta igualmente que só se considera existir um estabelecimento estável se a instalação tiver um certo grau de permanência, isto é, se não tiver caráter puramente temporário. Se a instalação não tiver sido criada com fins meramente temporários, pode constituir um estabelecimento estável mesmo que tenha existido de fato apenas por um período de tempo muito curto, dada a natureza específica das atividades da empresa, ou porque na seqüência de circunstâncias especiais (morte do contribuinte, insucesso do investimento) foi liquidada prematuramente. Se uma instalação, que à partida deveria ter caráter puramente temporário, for utilizada durante um período tal que não possa ser considerada temporária, converte-se numa instalação fixa e, logo, retroativamente, num estabelecimento estável.<sup>12</sup>

Não basta, tão-só, o fato de uma empresa possuir endereço em outro país para que este seja considerado um estabelecimento permanente daquela. Isso ficou muito claro em um caso norte-americano (*Consolidated Premium Iron Ores Ltd.*), no qual ficou decidido que uma empresa canadense que apenas possuía um endereço nos Estados Unidos, mas sem escritório, telefone, conta bancária naquele país, não tinha estabelecimento permanente lá.<sup>13</sup>

12. COMITÊ. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento*, p. 74.

13. DAVIES, David R. *Principles of international double taxation relief*. Londres: Sweet, Maxwell, 1995. p. 116. E continua o autor, na mesma obra, citando J. Van Fossen, que diz: "*The term 'permanent establishment' normally interpreted suggests something more substantial than a license, a letterhead and isolated activities. It implies the existence of an office staffed and capable of carrying on the day-to-day business of the corporation and its use for such purpose, or it suggests the existence of a plant*

No que diz respeito à lista contida no § 2 do art. 5º, ela é meramente exemplificativa, visto que somente será considerada estabelecimento permanente aquela instalação que se encaixar no conceito contido no § 1 do mesmo artigo. Por essa razão, é comum estabelecer outros exemplos nas Convenções firmadas para evitar a bitributação que mais se adaptem aos países signatários.

O § 3 do art. 5º estabelece que um canteiro de construção ou de montagem só constitui estabelecimento permanente se sua duração for superior a doze meses. Se um canteiro não satisfizer esses requisitos, não constitui um estabelecimento permanente, ainda que tenha uma instalação fixa relacionada à atividade de construção. Vale lembrar que o § 17 dos Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE ao Modelo de Convenção traz a definição de canteiro (estaleiro) de construção ou montagem<sup>14</sup>, ao passo que os §§ 18 e 19 tratam da questão da duração do canteiro.<sup>15</sup> Devido a abusos,

*or facilities equipped to carry on the ordinary routine of such business activity. The descriptive word 'permanent' in the characterization 'permanent establishment' is vital in analyzing the treaty provisions. It is the antithesis of temporary or tentative. It indicates permanence and stability".*

14. "17. The term 'building site or construction or installation project' includes not only the construction of buildings but also the construction of roads, bridges or canals, the renovation (involving more than maintenance or redecoration) of buildings, roads, bridges or canals, the laying of pipe-lines and excavating and dredging. Additionally, the term 'installation project' is not restricted to an installation related to a construction project; it also includes the installation of new equipment, such as a complex machine, in an existing building or outdoors. On-site planning and supervision of the erection of a building are covered by paragraph 3. States wishing to modify the text of the paragraph to provide expressly for that are free to do so in their bilateral conventions" (COMITÊ. *Op. cit.*, p. 92).
15. "18. O critério dos doze meses é aplicável a cada estaleiro individualmente. Na determinação da duração do estaleiro, não será tido em consideração o tempo que o empreiteiro houver despendido noutros estaleiros sem qualquer ligação com o primeiro. Um estaleiro de construção deverá ser considerado como uma unidade, mesmo que tenha por base diversos contratos, desde que constitua um todo coerente, quer a nível comercial, quer a nível geográfico. Sob reserva desta disposição, um estaleiro de construção constituirá uma unidade, mesmo no caso de as encomendas terem sido efetuadas por diversas pessoas (por exemplo, um quarteirão de casas). O limite de doze meses originou abusos; assim constatou-se por vezes que algumas empresas (principalmente empreiteiros ou sub-empreiteiros que trabalham na plataforma continental ou em atividades relacionadas com a exploração

muitas Convenções para evitar a bitributação fixaram um prazo de duração menor que doze meses para que um canteiro de construção ou montagem seja considerado estabelecimento permanente, seguindo assim o Modelo de Convenção da ONU, que adotou o prazo de seis meses. Algumas Convenções firmadas pelo Brasil adotaram o prazo de seis meses, tais como a firmada com a Espanha, com a Argentina, com a Áustria, com as Filipinas, dentre outras.

A questão do cálculo de duração dos canteiros de construção ou de montagem preocupou as autoridades fiscais da Bélgica, da

e a prospecção da plataforma continental) fracionavam os seus contratos em vários elementos, abrangendo cada um deles um período inferior a doze meses e sendo atribuído a uma sociedade diferente mas fazendo parte do mesmo grupo. Além do fato de tais abusos poderem, consoante as circunstâncias, dar lugar à aplicação de disposições legais ou de regras jurisprudenciais visando impedir a evasão fiscal, os países mais preocupados com esta questão podem adaptar soluções no âmbito de negociações bilaterais” (*Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento e o patrimônio*, p. 78-9)

“19. O estaleiro existe a partir da data em que o empreiteiro inicia a sua atividade, incluindo os trabalhos preparatórios realizados no país onde vai ser implantada a construção, por exemplo, se instalar um gabinete de estudos para a construção. Regra geral, o estaleiro continua a existir até o momento em que os trabalhos estejam concluídos ou sejam abandonados em definitivo. Não se considera que o estaleiro cessou se os trabalhos tiverem sido interrompidos temporariamente. As interrupções sazonais ou outras devem entrar no cálculo da duração da existência do estaleiro. As interrupções sazonais resultam, por exemplo, do mau tempo. As interrupções momentâneas podem ser ocasionadas, entre outras razões, pela falta de materiais ou por dificuldades de mão-de-obra. Se, por exemplo, um empreiteiro tiver iniciado as obras de construção de uma estrada em 1º de Maio, as tiver suspenso em 1º de Novembro devido às condições atmosféricas ou à falta de materiais, para retomar em 1º de Fevereiro do ano seguinte e as concluir em 1º de Junho, o respectivo estaleiro de construção deverá ser considerado como um estabelecimento estável, dado ter decorrido um período de treze meses entre a data em que tiveram início os primeiros trabalhos (1º de Maio) e a data em que os mesmos ficaram concluídos (1º de Junho do ano imediato). Se uma empresa (empreiteiro principal) encarregada da execução de um conjunto de obras de um estaleiro subcontrata uma parte das obras a outras empresas (subempreiteiros), o tempo despendido por cada subempreiteiro no estaleiro deverá ser considerado como tempo consagrado pelo empreiteiro principal ao estaleiro. O próprio subempreiteiro possui um estabelecimento estável no estaleiro se aí exercer a sua atividade por um período superior a doze meses” (p. 79).

A sentença de 06.4.1993 da Audiência Nacional da Espanha determinou que, no caso da existência de dois contratos distintos com objetos diferentes e tempos de duração distintos (sempre inferior a 12 meses cada um), não podem ser considerados como formando uma unidade, razão pela qual não existe um estabelecimento permanente, já que o único elemento de coesão são as partes (*ASSOCIAÇÃO ESPANHOLA Fiscalidad internacional*, p. 157-9).

Holanda e da Alemanha, a ponto de apresentarem uma nova interpretação das disposições da Convenção, conforme se infere das regras a seguir elencadas: o tempo de duração de diferentes construções não precisa ser somado para efeito de se verificar quando o estabelecimento permanente foi formado; trabalhos realizados por diferentes pessoas em nível de chefia devem ser normalmente tratados como projetos distintos, a não ser que formem uma unidade com outro projeto ou com séries de projetos, do ponto de vista econômico; projetos distintos executados por uma pessoa em nível de chefia e por força de um contrato são tratados como um único projeto, a não ser que tais projetos sejam executados sem que haja qualquer relação entre eles; e projetos executados por uma pessoa em nível de chefia e por força de vários contratos também são tratados como um único projeto se a construção, embora realizada em diferentes locais, for parte de um projeto mais global e não haja uma sensível interrupção da atividade entre esses locais.<sup>16</sup>

O § 4 do art. 5º, por sua vez, contém uma lista de atividades que não constituem um estabelecimento permanente, mesmo que a atividade seja exercida em uma instalação fixa, lista que também é meramente ilustrativa da definição geral contida no § 1 do mesmo artigo. Essas atividades têm em comum o fato de serem operações preparatórias ou auxiliares, o que é expressamente dito na alínea “e”<sup>17</sup>, e também na alínea “f”, que prevê que a combinação das atividades descritas nas alíneas “a” e “e” na mesma instalação fixa não constitui estabelecimento permanente, desde que o conjunto dessas atividades tenham caráter preparatório ou auxiliar. O objetivo deste dispositivo é impedir que uma empresa de um Estado contratante seja tributada no outro Estado contratante apenas por exercer uma

16. BAKER, Philip. *Op. cit.*, p. 144.

17. Como exemplo, podemos citar as instalações utilizadas para fins publicitários, prestação de informações, investigação científica ou execução de um contrato de *know-how* ou patente, desde que tais atividades sejam de natureza preparatória ou auxiliar.

atividade preparatória ou auxiliar, apesar da dificuldade de se distinguir este tipo de atividade de outras.<sup>18</sup>

Os §§ 5 e 6 do art. 5º tratam da questão de quando um agente pode constituir um estabelecimento permanente. Aqueles cujas atividades podem constituir um estabelecimento permanente para uma empresa são os chamados agentes dependentes, isto é, pessoas com poderes para contratar em nome da empresa<sup>19</sup>, a não ser que suas atividades se limitem àquelas previstas no item 4 do art. 5º, diferentemente dos agentes independentes descritos no § 6, que não são considerados um estabelecimento permanente se atuarem no exercício normal de suas atividades. Para que uma pessoa seja abrangida pelas disposições contidas no § 6, ela dever ser independente jurídica e economicamente da empresa e agir no âmbito normal de sua atividade quando atue por conta da empresa.

Como as companhias de seguro realizam um grande número de operações por meio de agentes independentes, várias Convenções para eliminar a bitributação passaram a incluir, entre as suas disposições, regras dispendo que as companhias de seguros de um Estado são consideradas como tendo um estabelecimento permanente no outro Estado, desde que cobrem prêmios por intermédio de um agente aí estabelecido (que não seja um agente que já possua a qualidade de estabelecimento permanente por força do § 5), ou façam seguros contra riscos nesse território por intermédio desse agente.<sup>20</sup>

18. “Toma-se muitas vezes difícil distinguir entre as atividades de caráter preparatório ou auxiliar e as que o não têm. O critério decisivo consiste em apurar se as atividades da instalação fixa constituem em si mesmas uma parte essencial e significativa das atividades da empresa no seu conjunto” (COMITÊ. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento*, p. 81).

19. Segundo o § 37 dos Comentários da OCDE, uma pessoa autorizada a negociar um contrato de forma vinculatória para a empresa pode ser considerada como exercendo poderes para esta empresa no outro Estado, mesmo que o contrato seja assinado por outra pessoa no Estado onde estiver situada a empresa. (*Idem*, p. 85).

20. COMITÊ. *Modelo de convenção fiscal sobre o rendimento*, p. 87. Em um caso ocorrido na Holanda, uma companhia inglesa de seguros tinha quatro agentes que atuavam naquele país, mas que também atuavam para outras companhias de seguros, recebendo

O § 7 do art. 5º convencionou que a existência de subsidiária de uma empresa de um Estado contratante no outro Estado contratante não constitui, por si só, elemento que implique ser aquela um estabelecimento permanente da empresa, visto que tal subsidiária constitui, do ponto de vista fiscal, uma entidade independente da empresa. Todavia, uma subsidiária poderá constituir um estabelecimento permanente da empresa-mãe se suas atividades, realizadas em nome da empresa-mãe, forem as previstas nas disposições do art. 5º.<sup>21</sup>

Destaque-se, outrossim, que o Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE elaborou uma minuta de alteração do Modelo de Convenção e Comentários em 2001, onde incluiu considerações acerca do comércio eletrônico diante da figura do estabelecimento permanente.<sup>22</sup>

comissões e ajudas de custo. A corte holandesa decidiu que estes agentes tinham *status* de independentes (BAKER, Philip, *Op. cit.*, p. 149).

21. A questão de se considerar uma subsidiária em liquidação um estabelecimento permanente foi analisada pelas cortes alemãs (*Bundesfinanzhof*), que rejeitaram a idéia, a não ser que a legislação interna do Estado da subsidiária assim o estabeleça (*Idem*, p. 150).
22. Traduzimos, a seguir, as considerações do Comitê de Assuntos Fiscais sobre o comércio eletrônico no âmbito do art. 5º do Modelo de Convenção da OCDE, adotadas a partir de 2003:

“Houve discussões sobre se o mero uso, em operações de comércio eletrônico, de um computador localizado em um país poderia constituir um estabelecimento permanente. Essa questão levanta algumas hipóteses relacionadas às disposições do artigo 5º.

Apesar de a localidade na qual equipamentos são operados por uma empresa poder ser considerada um estabelecimento permanente no país em que estiver situada, uma distinção precisa ser feita entre equipamentos de computação, que podem estar instalados em local de forma a constituir estabelecimento permanente em certas circunstâncias, e os programas e dados usados pelos computadores ou armazenados neles. Por exemplo, um *site* de internet, que é uma combinação de programas e dados eletrônicos, por si só não constitui propriedade tangível. Dessa forma, não tem uma localização que possa constituir um local de negócios porque não existem ‘instalações físicas, ou em alguns casos, máquinas ou equipamentos’ em relação aos programas e dados que formam o *site*. Por outro lado, o servidor no qual o *site* é armazenado e através do qual este é acessado é um equipamento que tem uma localização física, e esta localização pode constituir um ‘local de negócios fixo’ da empresa que opera tal servidor. A distinção entre um *site* e o servidor no qual o *site* é armazenado e usado é importante porque a empresa que opera o servidor pode ser diferente da empresa que faz negócios através do *site*. Por exemplo, é comum que o *site* no qual uma empresa faz seus negócios seja hospedado por um provedor de internet. Apesar dos valores pagos ao provedor nesses acordos poderem ser baseados no espaço de disco usado para armazenar os

programas e dados necessários ao site, estes contratos não resultam, tipicamente, em que o servidor e sua localização estejam à disposição da empresa, mesmo que a empresa tenha sido apta a determinar que seu *site* deve ser hospedado por um certo provedor em um certo local. Sendo assim, a empresa nem tem presença física naquele local, já que o site é intangível. Nestes casos, a empresa não pode ser considerada como tendo adquirido um local de negócios por força de tal acordo de hospedagem. No entanto, se a empresa que negocia através de um *site* tem à sua disposição um servidor, por exemplo caso ela possua (ou alugue) e opere o servidor através do qual o *site* é armazenado e usado, o local onde tal servidor está instalado poderia constituir estabelecimento permanente da empresa, se os outros requisitos do artigo forem cumpridos.

Equipamento de computação num certo local somente pode constituir um estabelecimento permanente se cumprir com os requisitos de estar fixo. No caso de um servidor, relevante não é a possibilidade de ele poder ser mudado de lugar, mas o fato de ter sido mudado. A fim de constituir um local fixo de negócios, um servidor precisa estar localizado em um dado local por período suficiente para tomar-se fixo nos termos do parágrafo 1.

Outra questão é se os negócios de uma empresa podem ser tidos como realizados no todo ou em parte em local no qual a empresa tem equipamentos tais como um servidor à sua disposição. A pergunta se os negócios da empresa são realizados total ou parcialmente através de tal equipamento deve ser feita caso a caso, considerando-se se é possível afirmar que, por causa de tal equipamento, a empresa tem instalações à sua disposição no local onde as funções negociais dela são realizadas.

Quando uma empresa opera equipamentos de computador num local particular, um estabelecimento permanente pode existir mesmo que não seja necessário qualquer pessoal da empresa naquele endereço para operação do equipamento. A presença de pessoal não é necessária para considerar que uma empresa conduza seus negócios, total ou parcialmente, em uma localidade quando na verdade não é preciso nenhum pessoal para tocar os negócios naquela localidade. Esta conclusão aplica-se ao comércio eletrônico na mesma medida em que se aplica a outras atividades nas quais o equipamento funciona automaticamente, por exemplo, equipamentos de sucção utilizados na exploração de recursos naturais.

Outra questão refere-se ao fato de que nenhum estabelecimento permanente pode ser considerado como existente onde as operações de comércio eletrônico, efetivadas através de equipamento de computador num certo local em um país, são restritas às atividades preparatórias ou auxiliares cobertas pelo parágrafo 4. A questão de serem as atividades particulares exercidas em tal local coberto pelo parágrafo 4 deve ser examinada caso a caso, levando-se em conta as diversas funções desempenhadas pela empresa através de tal equipamento. Exemplos de atividades que geralmente seriam entendidas como preparatórias ou auxiliares são: fornecimento de um *link* de comunicação (como uma linha telefônica) entre fornecedores e clientes, anúncio de bens e serviços, prestação de informações através de um servidor-espelho para fins de segurança e eficiência, coleta de dados de mercado para a empresa e fornecimento de informações. Quando, no entanto, estas funções por si só constituem parte essencial e significativa das atividades negociais da empresa como um todo, ou quando outras atividades essenciais da empresa são desempenhadas via equipamento de computador, estas estariam fora das atividades cobertas pelo parágrafo 4, e se o equipamento constituir um local fixo de negócios da empresa, haveria estabelecimento permanente.

## 2. Estabelecimento permanente no contexto do art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE

No que tange à importância do conceito de estabelecimento permanente no contexto no art. 7º do Modelo de Convenção da OCDE,

0 que constitui funções particulares para uma empresa depende claramente da natureza dos negócios desempenhados por essa empresa. Por exemplo, certos provedores operam seus próprios servidores para o fim de hospedar *sites* ou outros aplicativos para outras empresas. Para estes provedores, a operação de seus servidores a fim de prestar serviços a consumidores é parte essencial de sua atividade comercial e não pode ser considerada preparatória ou auxiliar. Um exemplo diferente é aquele de uma empresa (às vezes chamada de *e-tailer*) que opera no ramo de venda de produtos através da internet. Neste caso, a empresa não está no ramo de operação de servidores, e o mero fato de que possa fazer isso em um dado local não é suficiente para concluir que as atividades exercidas em tal local são mais do que preparatórias ou auxiliares. 0 que deve ser feito em tal caso é examinar a natureza das atividades exercidas em tal local tendo em vista o ramo de negócio praticado pela empresa. Se essas atividades são meramente preparatórias ou auxiliares ao negócio de vender produtos pela internet (por exemplo, o local é usado exclusivamente para anúncios, exposição de catálogo de produtos ou prestação de informações a potenciais consumidores), o parágrafo 4 será aplicável e o local não constituirá um estabelecimento permanente. Porém, se as funções típicas relacionadas a uma venda são exercidas naquele local (por exemplo, a conclusão de contrato com consumidor, o processamento de pagamento e a entrega dos produtos são realizados automaticamente através do equipamento lá localizado), estas atividades não podem ser consideradas meramente preparatórias ou auxiliares.

Uma última questão é se pode ser aplicado o parágrafo 5 a fim de considerar que um provedor constitui um estabelecimento permanente. Como já notado, é comum que os provedores prestem o serviço de hospedagem de sites de outras empresas em seus próprios servidores. A questão pode surgir, então, sobre se o parágrafo 5 poderia ser aplicado para considerar que tais provedores constituem um estabelecimento permanente das empresas que fazem comércio eletrônico através de *sites* operados e detidos por esses provedores. Embora isso pudesse ocorrer em circunstâncias pouco usuais, o parágrafo 5 geralmente não será aplicável porque os provedores não constituem um agente da empresa a que pertence o site, porque eles não terão autoridade para concluir contratos em nome dessas empresas e não irão regularmente concluir estes contratos, ou porque eles irão constituir-se em agentes independentes, atuando em seu ramo habitual de negócios, conforme evidência o fato de que tais provedores hospedam *sites* de várias empresas diferentes. É claro, também, que como o *site* através do qual uma empresa faz seus negócios não é, por si só, uma pessoa conforme definido no artigo 3, o parágrafo 5 não pode ser aplicado para determinar que um estabelecimento permanente existe em virtude do site ser um agente da empresa para fins desse parágrafo” (COMITÊ. *Model tax convention on income and capital: condensed version*. 2003. p. 102-5). Sobre o assunto, ver COMITÊ DE ASSUNTOS FISCAIS DA OCDE. *Taxation and electronic commerce: implementing the Ottawa taxation framework conditions*. Paris: OCDE, 2001.

podemos dizer que o citado artigo é uma extensão do art. 5º, o qual define o conceito de estabelecimento permanente. Apesar de utilizado nas Convenções internacionais, o critério do estabelecimento permanente não é suficiente para eliminar o problema da bitributação internacional, sendo necessário complementar o conceito de estabelecimento permanente nas Convenções bilaterais firmadas pelos Estados. Algumas situações, portanto, devem ser analisadas antes mesmo das autoridades fiscais de um Estado contratante pretenderem tributar atividades comerciais ou industriais exercidas por uma empresa do outro Estado contratante: (i) se a empresa existe; (ii) se a empresa possui um estabelecimento permanente naquele país; e (iii) se possui, que lucros devem ser atribuídos ao estabelecimento permanente.

A regra geral contida no § 1 do art. 7º dispõe que os lucros de uma empresa de um Estado contratante somente são tributados nesse Estado, exceto se a empresa exercer sua atividade no outro Estado contratante por meio de um estabelecimento permanente. Para estar capacitada à isenção fiscal, é preciso, em primeiro lugar, provar a existência da empresa de um Estado contratante. Após ultrapassar este estágio, faz-se necessário provar que a empresa não está realizando negócios no outro Estado contratante.

Quanto à existência da empresa, a questão é polêmica e apresenta diferentes entendimentos. Os tribunais australianos, no caso *Thiefvs. F.C.T.*, decidiram que a prática de uma atividade isolada por uma pessoa física pode constituir uma empresa. Já as cortes canadenses, no caso *Rutenberg vs. M.N.R.*, entenderam que os investimentos em imóveis no Canadá, realizados por um negociante de diamantes norte-americano, não constituem uma atividade negociada de uma empresa norte-americana e, portanto, não se qualificam para a isenção estabelecida pelo artigo de lucro das empresas da Convenção firmada entre os dois mencionados países.<sup>23</sup>

23. BAKER, Philip. *Op. cit.*, p. 176.

Apenas depois de clarificar a questão da existência da empresa, que não é tão tranqüila como parece em face dos casos práticos supramencionados, seria possível efetuar uma segunda análise no sentido de verificar se a empresa está realizando negócios por intermédio de um estabelecimento permanente, conforme definido no art. 5º do Modelo de Convenção da OCDE. A maior dificuldade da aplicação da proteção contida na primeira frase do § 1º do art. 7º está relacionada justamente ao termo “lucros” e o efeito recíproco entre o § 1º do art. 7º e os demais artigos do Modelo de Convenção. A palavra “lucros” não foi expressamente definida no art. 7º e nos Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, com exceção do § 35 dos Comentários que menciona ser o art. 7º aplicável aos rendimentos industriais ou comerciais não compreendidos nas categorias de rendimentos contempladas pelos artigos especiais.

Problemas ainda podem surgir porque muitas Convenções utilizam a expressão “lucros comerciais ou industriais” no artigo relativo ao lucro das empresas, deixando dúvidas em relação a sua aplicabilidade aos lucros de determinadas atividades que não são consideradas industriais ou comerciais, tais como as atividades dos bancos e das companhias de seguros. Por isso, a extensão do termo “lucros” no art. 7º parece ser maior do que simplesmente “lucros comerciais e industriais”. Soma-se a isso também o disposto no § 7º do art. 7º, pelo qual referido artigo pode também incluir rendimentos tratados em outros artigos específicos da Convenção, caso em que estes últimos revogam o disposto no art. 7º (caráter residual da noção de lucro das empresas ou princípio da prevalência dos regimes especiais). Portanto, a fim de contar com a proteção do § 1º do art. 7º é necessário determinar, primeiro, se um item específico de rendimento está abarcado por um artigo específico; a proteção em questão será aplicável somente se isso não ocorrer.

Alguns exemplos relativos à matéria merecem ser destacados:

(a) Um caso ocorrido na Malásia, onde uma empresa do Reino Unido (sem estabelecimento permanente no primeiro país) foi contratada por uma empresa local para fornecer diretores e prestar determinados serviços, sendo que a empresa do Reino Unido foi remunerada pela prestação desses serviços. A Corte Superior em Kuala Lumpur e a Corte Federal de Apelação entenderam que esses pagamentos não se enquadravam na definição de *royalties* e deveriam ser isentos de tributação, pois a empresa do Reino Unido não possuía estabelecimento permanente na Malásia.

(b) Diferentemente, uma *Revenue Ruling* norte-americana dispôs que pagamentos *per diem*, para proprietários de vagões de carga canadenses, pelo período que esses vagões foram utilizados nos Estados Unidos, deveriam ser classificados como rendimentos de aluguel não protegidos pelo artigo referente aos lucros industriais ou comerciais.

(c) Um caso na Nova Zelândia, onde uma companhia residente no Reino Unido atribuiu uma parte dos lucros de sua subsidiária neozelandesa para si, sustentando que esses lucros preenchiam o escopo de lucros comerciais ou industriais e deveriam ser isentos de tributação porque a empresa não possuía um estabelecimento permanente na Nova Zelândia. A Corte de Apelação, no entanto, decidiu que os rendimentos em questão não eram derivados de um negócio e, portanto, não preenchiam o escopo de lucros comerciais ou industriais, não podendo ser isentos de tributação pelo artigo da Convenção equivalente ao § 1 do art. 7º do Modelo da OCDE.<sup>24</sup>

Ultrapassando o segundo obstáculo, ou seja, se a empresa realmente possui um estabelecimento permanente em um Estado contratante, a primeira distinção a ser feita é verificar se esse estabelecimento permanente e a empresa a ele relacionada estão sob controle comum (*associated permanent establishment*) ou se ele é

24. *Idem*, p. 177-8.

uma entidade legalmente separada da empresa (*unassociated permanent establishment*). A interpretação literal do § 2 do art. 7º da Convenção da OCDE parece estender, juntamente com a observância das condições de mercado (*arms length*) previstas no art. 9º, as disposições do referido artigo para ambos os tipos de estabelecimento permanente. O Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, contudo, deu a entender em seus Comentários, ao utilizar a expressão “tratar com a matriz” (§11), que o § 2 do art. 7º seria aplicável apenas ao estabelecimento permanente relacionado com a empresa.

O cotejo das disposições relativas à observância das condições de mercado do art. 9º do Modelo com o § 2 do art. 7º, realizado pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE, não parece ter muita razão de ser, visto que são artigos fechados ou exclusivos, isto é, o art. 9º é aplicável quando existem duas empresas associadas nos Estados contratantes, e o art. 7º é aplicável quando existe apenas uma empresa possuidora de um estabelecimento permanente no outro Estado contratante. O fato é que o Comitê de Assuntos Fiscais acabou sugerindo, em seus Comentários ao art. 7º, que os lucros imputáveis a um estabelecimento permanente são aqueles que esse estabelecimento teria realizado se, em vez de tratar com a matriz, tivesse tratado com uma empresa distinta, em condições e preços de mercado. Além disso, o mesmo tratamento seria extensivo à atribuição dos lucros que o estabelecimento permanente auferisse em operações realizadas com outros estabelecimentos permanentes da empresa, podendo os Estados contratantes acordar a seguinte redação para o § 2 do art. 7º:

Sujeito às disposições do Parágrafo 3, quando uma empresa de um Estado contratante exerce sua atividade no outro Estado contratante através de um estabelecimento permanente aí situado, são imputados, em cada Estado contratante, a esse estabelecimento permanente, os lucros que ele poderia

ter realizado se tivesse constituído uma empresa distinta e independente exercendo atividades idênticas ou similares, em condições idênticas ou similares.

Daqui para frente já se estaria adentrando a questão da atribuição dos lucros ao estabelecimento permanente. Cabe frisar, de início, que o art. 7º não possui ajustes adequados como aqueles estabelecidos pelo § 2 do art. 9º, ele apenas determina que serão imputados, em cada Estado contratante, ao estabelecimento permanente, os lucros que este obteria se fosse uma empresa distinta e separada e exercesse as mesmas atividades ou atividades similares. Como os dois Estados contratantes estariam participando da alocação dos lucros com base nas mesmas normas, os ajustes necessários seriam automaticamente realizados, sem a necessidade da existência de uma norma específica como a do § 2 do art. 9º.

Conforme os Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE<sup>25</sup>, para tributar os lucros realizados pela empresa estrangeira em determinado país, as autoridades fiscais deste país deveriam considerar cada uma das fontes pelas quais a empresa auferiu lucros e aplicar o critério do estabelecimento permanente para cada uma delas. Assim, o Comitê de Assuntos Fiscais afastou a aplicabilidade do princípio da força de atração (*force of attraction principle*), adotado pelos Estados Unidos na década de 1960, segundo o qual os lucros de um estabelecimento permanente de uma empresa do outro Estado contratante devem ser tributados pelo Estado onde está localizado o estabelecimento permanente, quer esses lucros provenham do estabelecimento permanente, quer de outras atividades desenvolvidas no território em questão.<sup>26</sup>

25. §§ 6 a 10.

26. Klaus Vogel assim definiu o mencionado princípio: “[...] where there is a permanent establishment, the State of the permanent establishment should be allowed to tax all income derived by the enterprise from sources in that State irrespective of whether or

Os lucros do estabelecimento permanente, malgrado o disposto no § 2 do art. 7º, não podem ser fixados aleatoriamente pelas autoridades fiscais, sendo necessário partir de dados reais revelados na contabilidade comercial do estabelecimento comercial. Quando, no entanto, a empresa tiver faturado mercadorias ao estabelecimento permanente sem respeitar as regras de mercado (*arm's length*), os §§ 13 e 14 dos Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais sugerem a ajuste dos lucros do estabelecimento permanente.<sup>27</sup>

Segundo o § 3 do art. 7º, as despesas suportadas para fins do estabelecimento, independentemente do lugar onde tenham sido efetuadas, devem ser levadas em consideração, para fins de dedução, na apuração dos lucros do estabelecimento permanente, pelo seu montante real incorrido, não podendo, contudo, a dedução das despesas da empresa imputáveis a esse estabelecimento ficar subordinada ao reembolso efetivo por parte do estabelecimento permanente. Existem, basicamente, três questões abordadas nos Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais em relação ao cálculo dos lucros do estabelecimento permanente:

(i) juros, *royalties*, etc. pagos à matriz, que não deveriam ser tratados como dedução (§ 18);

(ii) serviços auxiliares executados pelo estabelecimento permanente, cujas despesas devem ser dedutíveis, exceto determinadas comissões consideradas realizadas (§§ 19 e 20);

(iii) a fração de lucros por conta de uma boa gestão, pois podem existir países em que seja prática corriqueira atribuir determinada

*not such income is economically connected with the permanent establishment* (VOGEL, Klaus. *Klaus Vogel on double taxation conventions: a commentary to the OCDE, UN and US Model Conventions for the avoidance of double taxation of income and capital with particular reference to German Treaty Practice*. Trad. John Marin e Bruce Elvin. 3. ed. Boston: Kluwer Law International, 1997. p. 409, grifos do autor).

27. O Conseil d'Etat francês, por exemplo, determinou que a atribuição dos lucros ao estabelecimento permanente deveria ser feita com base no volume de negócios dele derivado (BAKER, Philip. *Op. cit.*, p. 182).

parte dos lucros globais de uma empresa a sua matriz, a título de boa gestão. Apesar do artigo em questão não vedar essa prática, o Comitê de Assuntos Fiscais não a recomenda, nem a condena, especialmente naqueles países onde isso ocorre com freqüência (§§ 21 e 23).

Caso algum Estado contratante determinar, de maneira usual, o lucro atribuível ao estabelecimento permanente com base na repartição de lucros totais da empresa entre as suas diversas partes, o § 4 do art. 7º permite que sejam afastadas as disposições do § 2 (imputação de lucros com base na contabilidade separada ou pela estimativa de lucros segundo o princípio da empresa distinta). Os métodos que comportam a repartição dos lucros totais têm como característica o fato de determinada parte dos lucros da empresa no seu conjunto ser atribuída a uma parte dela, assumindo que todas as partes da empresa contribuíram para a rentabilidade do conjunto, com fulcro nos critérios adotados. Esses métodos distinguem-se pelos critérios utilizados para a determinação da proporção exata dos lucros totais. Os critérios normalmente utilizados podem ser divididos em três categorias, conforme se baseiam nas receitas, nas despesas ou na estrutura de capital da empresa. A primeira categoria engloba os métodos de repartição que se baseiam no volume de negócios ou em comissões; a segunda, os salários; e a terceira, a proporção do capital de giro da empresa alocado para cada filial ou parte dessa empresa.

Cabe, por fim, fazer referência aos §§ 5, 6 e 7 do art. 7º, que tratam, respectivamente, da não-imputação de lucros a um estabelecimento permanente pelo fato de este apenas comprar mercadorias para a empresa; da não-alteração do método de imputação de lucros de um ano para o outro, pelo simples fato de outro método oferecer resultados mais favoráveis, a não ser que existam motivos válidos e suficientes para assim proceder; e da não-aplicação das disposições do art. 7º aos rendimentos especiais tratados em outros artigos da Convenção (já abordados anteriormente).

### 3. Outros dispositivos relacionados a estabelecimento permanente

Destacamos, a seguir, alguns outros dispositivos do Modelo de Convenção da OCDE que fazem menção ao critério do estabelecimento permanente:

a) O § 4 do art. 10 prescreve que os dividendos são tributados como lucro de estabelecimento permanente que o beneficiário residente do outro Estado contratante possui no Estado da fonte, se forem auferidos de participações que façam parte do ativo do estabelecimento permanente ou se estiverem ligados de alguma maneira a ele. Os Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais destacam que, apesar disso, o parágrafo em questão não está alicerçado no princípio da força de atração do estabelecimento permanente, visto que não estipula que os dividendos recebidos por um residente de um Estado contratante de uma fonte situada no outro Estado contratante devem, em razão de um tipo de presunção legal, estar relacionados, mesmo que de maneira fictícia, ao estabelecimento permanente que esse residente eventualmente possua neste último Estado, de tal modo que este Estado não teria de limitar sua tributação nessa hipótese (§ 31). Nesse caso, o § 4 dispensa o Estado da fonte dos dividendos das limitações previstas no art. 10.

b) O § 5 do art. 10, segundo o qual, naqueles casos em que uma sociedade residente de um Estado contratante obtiver lucros ou rendimentos advindos do outro Estado contratante, este outro Estado não poderá exigir imposto sobre os dividendos pagos pela sociedade, exceto quando a participação que originou os dividendos estiver efetivamente ligada a um estabelecimento permanente situado nesse outro Estado, nem sujeitar os lucros não distribuídos da sociedade a um imposto sobre os lucros não distribuídos, mesmo que os dividendos pagos ou os lucros não distribuídos consistam, total ou parcialmente, em lucros ou rendimentos provenientes

desse outro Estado. Há, portanto, uma priorização do princípio do estabelecimento permanente sobre a regra básica de proibição da tributação extraterritorial.<sup>28</sup>

c) O § 4 do art. 11 estipula, praticamente, a mesma regra acima disposta para os juros, isto é, os juros são tributados como lucro de estabelecimento permanente que o beneficiário residente do outro Estado contratante possui no Estado da fonte, se provenientes de créditos pertencentes ao ativo do estabelecimento permanente ou se estiverem ligados de alguma maneira a esse estabelecimento, sendo que as mesmas considerações, em relação ao princípio da força de atração do estabelecimento permanente, também são feitas nos Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais (§ 24).

d) O § 5 do art. 11, apesar de consagrar que o Estado da fonte dos juros é o Estado do qual o devedor dos juros é residente, prevê uma exceção à regra na hipótese de empréstimos geradores de juros que tenham uma ligação econômica com o estabelecimento permanente que o devedor possua no outro Estado contratante. Se o empréstimo tiver sido contraído para fins desse estabelecimento permanente, sendo que este suporta o encargo dos juros, fica estipulado que a fonte dos juros está localizada no Estado contratante onde se encontra o estabelecimento permanente, abstraindo-se o local da residência do proprietário do estabelecimento, mesmo que este seja residente em um terceiro Estado.

e) O § 3 do art. 12, nos mesmos moldes das disposições relativas a juros e dividendos, previu que os *royalties* são tributados como lucro de estabelecimento permanente que o beneficiário residente do outro Estado contratante possui no Estado da fonte, se forem pagos em conexão com os direitos ou bens pertencentes ao ativo do estabelecimento permanente ou se estiverem ligados de alguma maneira a esse estabelecimento, sendo que as mesmas con-

28. VOGEL, Klaus. *Op. cit.*, p. 692.

siderações, em relação ao princípio da força de atração do estabelecimento permanente, também são feitas nos Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais (§ 20).

f) O § 2 do art. 13 realça o princípio de que o Estado onde está localizado o estabelecimento permanente tem o direito de tributar o ganho de capital na alienação de bens mobiliários que façam parte do ativo desse estabelecimento, inclusive os ganhos provenientes da alienação desse estabelecimento (isolado ou com o conjunto da empresa), não se baseando, contudo, no princípio da força de atração do estabelecimento permanente. Há de se ressaltar, no entanto que, segundo os Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais, esse preceito pode não se aplicar sempre aos ganhos de capital advindos da alienação de uma participação em uma empresa, já que a disposição em voga aplica-se apenas aos bens de que o alienante é proprietário, separada ou conjuntamente com outras pessoas (§ 26). Portanto, no caso das sociedades de pessoas (*partnerships*) cujas participações são tratadas em muitos países de modo idêntico às ações de uma sociedade de capitais (em que o ganho de capital em sua alienação deve ser tributado no Estado de que o alienante é residente), os Estados contratantes podem acordar, bilateralmente, regras especiais relativas ao ganho de capital na alienação de participações em sociedades de pessoas.

g) O § 2 do art. 21 traz uma exceção à aplicação da regra contida no § 1, quando o rendimento está relacionado às atividades de um estabelecimento permanente que um residente de um Estado contratante possui no outro Estado contratante, incluindo os rendimentos provenientes de um terceiro Estado. O direito de tributar fica atribuído ao Estado contratante onde está situado o estabelecimento permanente, mas o § 2 não se aplica aos bens imobiliários relativamente aos quais, de acordo com o § 4 do art. 6, o Estado da situação do bem tem o direito preferencial de tributação. A exceção contida no § 2 do art. 21 também se aplica quando o beneficiário e o

devedor do rendimento são residentes do mesmo Estado contratante, e o rendimento está relacionado a um estabelecimento permanente que o beneficiário possui no outro Estado contratante. Nessa situação, o direito de tributação é atribuído ao Estado contratante onde está localizado o estabelecimento permanente. Os Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais apontam que isso pode criar dificuldades quando dividendos ou juros são pagos pela empresa de um Estado contratante a um residente do mesmo Estado, mas a participação acionária ou a dívida estão relacionadas ao estabelecimento permanente localizado no outro Estado contratante. Por isso, é sugerida a inclusão de uma disposição nas Convenções bilaterais reconhecendo o direito de tributação do Estado de residência (enquanto Estado da fonte dos dividendos e dos juros), segundo as alíquotas previstas nos §§ 2 dos arts. 10 e 11, ao passo que o Estado onde está situado o estabelecimento permanente concederia um crédito do imposto de acordo com o previsto no § 2 do art. 23-A ou no § 1 do art. 23-B, exceto quando não houver previsão na legislação interna do Estado onde está situado o estabelecimento permanente de tributação dos dividendos ou juros (§ 5). Há de se ressaltar, ainda, que, no caso das remunerações pela prestação de serviços, os Comentários do Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE deixam claro que essas remunerações, diferentemente das remunerações em contratos de *know-how*, não são tributadas com base no art. 12 do Modelo de Convenção, que diz respeito a *royalties*, mas com base no art. 7º (lucro das empresas)<sup>29</sup>, ou seja, a tributação compete, em princípio, ao país de residência do

29. "11. This type of contract thus differs from contracts for the provision of services, in which one of the parties undertakes to use the customary skills of his calling to execute work himself for the other party. Thus, payments obtained as consideration for after-sales service, for services rendered by a seller to the purchaser under a guarantee, for pure technical assistance, or for an opinion given by an engineer, an advocate or an accountant, do not constitute royalties within the meaning of paragraph 2. Such payments generally fall under Article 7" (COMITÊ. *Model tax convention on income*, v. 1, p. C(12)-4).

prestador de serviços, a não ser que este possua, no país da fonte do pagamento, estabelecimento permanente.<sup>30</sup>

h) O § 2 do art. 22 determina que o capital constituído por bens mobiliários que fazem parte do ativo de um estabelecimento permanente que uma empresa de um Estado contratante possui no outro Estado pode ser tributado nesse outro Estado.

30. O Fisco brasileiro, no entanto, apesar de ter se manifestado em consonância com o entendimento da OCDE em decisão no processo de consulta n. 9E97F007 da 9ª Região Fiscal (GALHARDO, Luciana Rosanova. Serviços técnicos prestados por empresa francesa e imposto de renda na fonte. *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 31, p. 39-44, abr. 1998. p. 44), mudou de opinião ao editar o Ato Declaratório Normativo COSIT n. 1/00, passando a entender que, nas Convenções para eliminar a bitributação da renda das quais o Brasil é signatário, os rendimentos decorrentes de contratos de prestação de assistência técnica e de serviços técnicos sem transferência de tecnologia (não sujeitos à averbação ou registro no Instituto Nacional da Propriedade Industrial - INPI e Banco Central do Brasil) classificam-se no artigo Rendimentos não Expressamente Mencionados, e, conseqüentemente, são tributados no Brasil na forma do art. 685, II, "a", do Decreto n° 3.000/99, o que se dará também na hipótese da Convenção não contemplar este artigo. Esse entendimento foi ratificado na Solução de Consulta n° 150, de 05.6.2001, da 7ª Região Fiscal (DOU de 18.9.2001, p. 49).