

2.º CICLO DE ESTUDOS
CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS

A economia digital e o conceito de criação de valor

José Manuel Ambrósio Cardoso

M

2020





José Manuel Ambrósio Cardoso

A economia digital e a criação de valor

Dissertação conducente à
obtenção do grau de Mestre em
Ciências Jurídico-Económicas,
realizada sob a orientação da
Professora Doutora Glória
Teixeira

Outubro de 2020

Agradecimentos

À Faculdade de Direito da Universidade do Porto que, por ser uma instituição de grande exigência, prestígio e qualidade, continua, ano após ano, a formar grandes pessoas e grandes juristas. Endereço, igualmente, o meu reconhecimento à Comissão Científica do Mestrado em Direito.

À Excelentíssima Professora Doutora Glória Teixeira, por, ao longo das aulas, tanto na licenciatura como no mestrado, ter a capacidade de chamar a atenção e cativar os alunos para temas extremamente pertinentes e atuais. A disponibilidade e prontidão que sempre demonstrou para comigo são de enaltecer. Desejo os maiores sucessos pessoais e profissionais na exigente tarefa de ensinar.

Aos meus pais, que desde sempre foram e continuarão a ser uma base e um exemplo para mim nos mais variados aspetos. O apoio deles foi absolutamente essencial ao longo de todo o percurso.

À minha irmã, que através da inteligência e das competências técnicas que possui e foi adquirindo ao longo dos anos, sempre se disponibilizou em ajudar-me em tudo o que foi necessário.

À Catarina, por todo o apoio emocional que me deu e por ter estado presente em todos os momentos.

Resumo

A presente dissertação pretende analisar o modo como a inovação digital tem alterado e influenciado o funcionamento da economia. A digitalização da economia trouxe vantagens e desvantagens à tributação. Importa atender aos elementos e às características dos negócios digitais e às várias visões que os países têm da economia digital. As diferentes perspectivas fazem com que seja difícil chegar a um consenso global. Este continua a ser o principal objetivo da OCDE para 2020. Porém, a pandemia da COVID-19 que todo o mundo está a enfrentar poderá contribuir para atrasar a concretização do objetivo. Alguns países já adotaram medidas internas para fazer frente ou amenizar os problemas criados pela economia digital, mas ainda é cedo para retirar conclusões definitivas quanto à eficácia dessas medidas. As grandes multinacionais são as empresas que mais criam valor e, ao mesmo tempo, as que potencialmente mais problemas podem criar aos sistemas fiscais, nomeadamente a fraude e evasão fiscal, a perda de receita por parte dos Estados e as situações de monopólio no mercado. Fazer o acompanhamento legislativo das novas realidades não é tarefa fácil e, por isso mesmo, é necessário implementar soluções que consigam dar resposta aos desafios. Atualmente já existem medidas em curso que tentam dar uma resposta urgente aos problemas tributários provocados pela transformação digital.

Palavras-chave: princípios fiscais; sistemas fiscais; criação de valor; economia digital; tributação; medidas internas; monopólio; multinacionais; fraude fiscal; evasão fiscal; União Europeia.

Abstract

This dissertation analyzes how digital innovation has changed the functioning of the entire economy. The digitization of the economy has brought advantages and disadvantages to taxation. It is important to take into account the elements and characteristics of digital businesses and the different views that countries have regarding the digital economy. Different views make it difficult to reach a global consensus. This remains the OECD's main goal for 2020. However, the COVID-19 pandemic that the entire world is facing may delay the achievement of the goal. Some countries have already adopted national measures to address the problems created by the digital economy, but the efficiency of these measures is still not clear. Large multinationals are the companies that create the most value and, at the same time, the one that create the most problems for tax systems, namely tax fraud and evasion, loss of revenue for the States and possibilities of monopoly situations in the market. Legislative monitoring of new realities is not an easy task, and, for this, it is necessary to implement solutions that are capable of responding to challenges. Currently, measures are underway that seek to provide an urgent answer to the tax problems caused by the digital transformation.

Keywords: tax principles; tax systems; value creation; digital economy; taxation; internal measures; monopoly; multinationals; tax fraud; tax evasion; European Union.

Abreviaturas

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

UE – União Europeia

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das pessoas Singulares

BEPS – *Base erosion and profit shifting*

IP – Endereço de Protocolo da *Internet*

VOD – *Video on demand*

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

CRP – Constituição da República Portuguesa

APA – *Advanced Pricing Agreement*

Sumário

Agradecimentos.....	iii
Resumo.....	iv
<i>Abstract</i>	v
Abreviaturas	vi
Sumário	vii
1. Introdução.....	1
2. Os impostos e o objetivo da tributação	3
3. Princípios fiscais	5
3.1. Princípio da territorialidade.....	5
3.2. Princípio da residência	5
3.3. Princípio da igualdade	7
3.4. Princípio da neutralidade.....	7
4. A criação de valor.....	9
4.1. <i>Value chain</i>	9
4.2. <i>Value network</i>	10
4.3. <i>Value shop</i>	10
5. A criação de valor e o novo conceito de estabelecimento estável.....	12
6. Principais características dos negócios digitais.....	17
6.1. <i>Cross jurisdictional scale without mass</i>	17
6.2. Dependência de ativos intangíveis	17
6.3. Transmissão de dados e participação de utilizadores	18
6.4. Mobilidade	18
6.5. Modelos de negócio <i>multi-sided</i>	19
6.6. Volatilidade	19
7. Propostas de tributação da União Europeia.....	20
7.1. Reforma comum para as regras de tributação corporativa das atividades digitais da União Europeia.....	21
7.2. Imposto provisório sobre determinadas receitas de atividades digitais	22
8. O novo pacote de serviços digitais	23
9. A falta de consenso entre os países e as medidas internas adotadas	24
9.1. Primeiro grupo.....	24
9.2. Segundo grupo.....	25

9.3. Terceiro grupo	25
10. Adoção ou não de medidas provisórias para lidar com os desafios da tributação: considerações contra e a favor.....	26
10.1. Países que são contra a implementação de medidas provisórias.....	26
10.1.1. Impacto no investimento, inovação e crescimento.....	27
10.1.2. Impacto sobre o bem-estar social	27
10.1.3. Potencial incidência económica da tributação nos consumidores e nos produtores	27
10.1.4. Possibilidade de tributação excessiva.....	28
10.1.5. Dificuldades de implementação de impostos provisórios	28
10.1.6. Custos de <i>compliance</i> e administrativos	28
10.2. Países que são a favor da implementação de medidas provisórias.....	28
10.2.1. Compatibilidade com as regras internacionais.....	29
10.2.2. Caráter temporário.....	29
10.2.3. Medidas direcionadas	29
10.2.4. Minimizar o excesso de tributação	30
10.2.5. Minimizar o impacto nas <i>start-ups</i> e nas pequenas e médias empresas.....	30
10.2.6. Minimizar os custos e a complexidade.....	30
11. Medidas internas adotadas por alguns países	31
11.1. França	31
11.2. Reino Unido	32
11.3. Espanha	33
11.4. Itália.....	34
12. As grandes multinacionais.....	35
12.1. Google e Facebook.....	35
12.2. Apple	37
12.3. Nike	38
13. Medidas em curso para enfrentar os desafios da digitalização	40
14. Conclusões	41
15. Referências	44

1. Introdução

A constante e célere inovação tecnológica à escala global tem alterado o modo de funcionamento da economia, em geral, e da economia digital, em particular. Gradualmente, têm emergido vários modelos de negócio digitais, que vieram desafiar os sistemas de tributação existentes.

Tendencialmente, o direito fiscal internacional prevê a tributação dos lucros no local onde os mesmos são criados, suportando-se no critério da presença física. O mesmo é dizer que tenciona tributar onde o valor é criado, tendo sempre em conta que esta criação pode ocorrer de diversas maneiras e através de vários elementos.

Contudo, nem sempre os negócios têm presença física num determinado território e a crescente digitalização da economia tem acentuado esta tendência. É, por isso, necessário adequar as regras fiscais à economia digital, de modo a que esta circunstância não conduza à ausência de tributação e à perda de receita tributária.

As grandes multinacionais são as empresas que mais criam valor, uma vez que são as que dispõem de maiores recursos, aos mais diversos níveis. No entanto, são também estas as que possuem estruturas e modelos de negócio mais complexos. Esta complexidade pode ser nefasta, quando usada para auxiliar na criação de mecanismos que iludam as normas tributárias e, conseqüentemente, para evitar a tributação. Algumas entidades já foram obrigadas a pagar multas pesadas, na sequência de episódios desta natureza.

Para percebermos como funcionam os novos modelos de negócio digitais, é necessário analisar as suas características, os seus principais elementos e perceber de que modo é que o sistema de tributação internacional se pode adaptar à nova realidade. Sendo este um tema global, deve ser solucionado através de uma estratégia, também ela, global, com medidas aplicadas por todos os países. Porém, a definição destas medidas e a sua implementação é algo que levará tempo, uma vez que implica debate e consensos entre nações e modelos económicos e fiscais muito distintos.

A modernização da economia trouxe vantagens e desvantagens, mas, neste momento, no âmbito tributário, as desvantagens parecem ser em maior número. Para contrariar esta tendência têm surgido novas medidas, designadamente a criação de condições para que o mercado seja mais equilibrado ou o fomento da comunicação e transparência entre as autoridades tributárias e os contribuintes. Apesar disso, a questão fulcral mantém-se:

conseguirá a legislação fiscal, no futuro, evoluir ao mesmo tempo que evolui a digitalização e dar uma resposta global capaz?

Na dissertação, procuraremos focar-nos em cada um destes aspetos. Começaremos por nos debruçar sobre o conceito de imposto e o objetivo da tributação. No capítulo 3, abordaremos os princípios fiscais basilares para o entendimento da legislação existente. Nos capítulos 4 e 5, discutiremos a criação de valor e o novo conceito de estabelecimento estável. O capítulo 6 será dedicado à caracterização dos negócios digitais. No capítulo 7, refletiremos sobre as propostas de tributação da União Europeia e no capítulo 8 analisaremos o novo pacote de serviços digitais, a ser proposto pela Comissão Europeia. Nos capítulos 9, 10 e 11, confrontaremos o posicionamento de alguns países quanto a esta temática e apresentaremos algumas medidas adotadas internamente. O capítulo 12 será dedicado ao papel das grandes multinacionais, sobretudo Google, Facebook, Apple e Nike. No capítulo 13 apresentaremos as medidas que estão atualmente em curso. Por fim, o capítulo 14 concluirá.

2. Os impostos e o objetivo da tributação

Antes de nos debruçarmos sobre o tema da presente dissertação, importa, primeiro, clarificar o que é um imposto e qual a razão para haver tributação.

O Estado, ou outra entidade pública, cobra receitas para satisfação de necessidades públicas. Essas cobranças não têm carácter sancionatório e são, amplamente falando, designadas de tributos. Os tributos¹ podem ser agrupados em impostos, taxas e contribuições especiais.

Para esta dissertação, releva reter o conceito de imposto. Segundo a doutrina, um imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa exigida (ou devida) por detentores de capacidade contributiva, a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas². No entanto, este conceito tem gerado várias controvérsias, quer entre a doutrina, quer entre a jurisprudência nacional e internacional. Assim, Glória Teixeira (2016, p.28) afirma que *“se em determinadas situações é fácil vislumbrar a existência da figura do imposto, desde logo por estarem reunidos os seus requisitos fundamentais – nomeadamente unilateralidade e carácter vinculativo e obrigatório – noutras situações a posição é menos clara e aqui entram em cena figuras de diferentes tipos: taxas, licenças e contribuições.”*

A missão dos impostos é o financiamento de fins públicos de natureza financeira, económica e social, de modo, por um lado, a garantir a sustentabilidade do estado social e, por outro, a garantir a efetivação de direitos e liberdades fundamentais³. Contrariamente ao que acontece com as taxas, os impostos não têm qualquer contraprestação retributiva individualizável⁴.

Relativamente ao pagamento de impostos, todos os cidadãos devem respeitar os termos dos artigos 13.º n.º 2, 103.º e 104.º, da Constituição da República Portuguesa (CRP), e os princípios da generalidade, igualdade e da capacidade contributiva. Todos devem, na medida das suas possibilidades, pagar impostos. Importa referir que, apesar desta obrigação, a mesma tem como limite a garantia de “mínimo de existência”, isto é, os indivíduos com rendimentos

¹ “Os tributos compreendem os impostos, incluindo os aduaneiros e especiais, e outras espécies tributárias criadas por lei, designadamente as taxas e demais contribuições financeiras a favor de entidades públicas.” – vide artigo 3.º, n.º 2 da Lei Geral Tributária.

² Neste sentido, vide NABAIS, Casalta - Direito Fiscal. 10ª Edição. Coimbra: Almedina, 2017, p. 34.

³ Sobre este tema vide: MIRANDA, Jorge, “Direitos Fundamentais”, Tomo IV, 3.ª edição, Coimbra: Coimbra Editora, 2000 e ALEXANDRINO, J. Melo, “Direitos Fundamentais: Introdução Geral”. Cascais: Principia, 2007, p. 30-38.

⁴ A este respeito, Glória Teixeira refere que uma taxa é “um tributo com carácter sinalagmático, não unilateral mas sim bilateral, pois assenta na contraprestação concreta de um ente público” - cf. TEIXEIRA, Glória – Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2016, p. 30.

muito baixos podem estar isentos do pagamento de impostos se cumprirem determinados requisitos legais⁵.

Por vezes, face às condições individuais ou, até mesmo, às circunstâncias económicas em que os países vivem, as pessoas e as empresas podem ter a tentação de criar mecanismos, de modo a evitarem ou diminuïrem a tributação. A economia digital pode ser, por si só, um fenómeno que incentiva este comportamento, uma vez que, atualmente, e como veremos ao longo deste trabalho, é relativamente fácil manipular os fatores em que a mesma assenta.

⁵ GOMES, Nuno Sá utiliza a expressão “imunidade constitucional tributária”, in *Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal*, 2.^a edição revista, atualizada e ampliada, Rei dos Livros, 2000, p. 45.

3. Princípios fiscais

3.1. Princípio da territorialidade

“A territorialidade em matéria tributária é um princípio geral que delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo a que estes somente possam tributar factos que aguardem um elemento de conexão com o seu território” (FERRAZ, 2005, p. 326).

O princípio da territorialidade determina que o Estado tem poder para tributar bens, pessoas e transações, dentro do seu território. Tradicionalmente, o direito de tributar era atribuído, porque existia um estado de residência onde os rendimentos globais eram tributados, devido à presença física de uma pessoa singular ou coletiva nesse território, ou porque uma determinada entidade se tinha incorporado num determinado Estado, segundo as leis desse mesmo Estado.

Porém, nos dias de hoje, e tal como nos indica Glória Teixeira (2018, p. 57), “a aplicação exclusiva deste princípio levanta problemas em sede de tributação de transações (...) nomeadamente com a crescente expansão do comércio eletrónico, especialmente via *Internet*, torna-se muitas vezes complicado (senão impossível) relacionar uma específica transação com uma dada jurisdição fiscal.”. Segundo este preceito, a tributação deve ocorrer no local onde o valor é criado.

Existe, contudo, uma exceção a esta regra: o estabelecimento estável. Ou seja, se uma determinada entidade, incorporada num determinado Estado, possuir um estabelecimento estável num outro Estado, o rendimento será tributado no país onde está localizado o estabelecimento estável.

Com o crescimento e desenvolvimento da economia digital, este princípio tenderá para uma maior abrangência espacial e ter em conta que um negócio pode ocorrer em vários locais do globo e que a sua sede pode ser alterada facilmente e num muito breve espaço de tempo.

3.2. Princípio da residência

De acordo com o princípio da residência, o rendimento deve ser tributado independentemente do local onde é originado. É sempre tida em conta a totalidade dos rendimentos do contribuinte, mesmo que parte desses seja obtida noutros Estados.

Este critério poderia levar a que os contribuintes fossem tributados em mais do que um Estado. O mesmo é dizer que seriam tributados em situações múltiplas. Foram, por isso, criados mecanismos para evitar ou atenuar a tributação múltipla. Estes mecanismos surgem, por

exemplo, sob a forma de convenções sobre a dupla tributação, que são frequentemente celebradas entre os Estados.

Em Portugal, segundo o Código sobre o Imposto das Pessoas Coletivas, a residência é aferida através do critério da sede e do critério da direção efetiva. O primeiro implica que uma determinada entidade esteja efetivamente sediada num dado Estado segundo as leis e normas desse mesmo Estado. O segundo, para ser atingido, implica uma análise criteriosa às “atividades do sujeito passivo, definição dos órgãos estatutários, indicação e limites dos poderes dos sócios e administradores das sociedades” (TEIXEIRA, 2018, p. 58).

É certo que uma empresa pode ter sede e direção efetiva em locais diferentes. Nestes casos, a tributação ocorrerá apenas num dos Estados. O artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE⁶ define “residente” e estabelece os critérios segundo os quais a residência é estabelecida. Contudo, os sujeitos passivos têm-se aproveitado desta situação para conseguirem fugir à tributação em ambos os Estados. “Os contribuintes podem beneficiar de taxas de tributação reduzidas ou de duplas deduções ou ainda assegurar que os seus rendimentos não sejam tributados, tornando-os dedutíveis numa jurisdição sem, no entanto, os incluir na base tributável do outro lado da fronteira.” (Comissão Europeia, 2016). Por esta razão, a Comissão Europeia propôs a adoção da Diretiva do Conselho que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno⁷.

⁶ “Artigo 4.º

Residente

1. Para efeitos da Convenção, a expressão "residente de um Estado contratante" significa que qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar, aplica-se igualmente a esse Estado e às suas subdivisões políticas ou autarquias locais. Todavia, esta expressão não inclui qualquer pessoa que esteja sujeita a imposto nesse Estado apenas relativamente ao rendimento de fontes localizadas nesse Estado ou ao património aí situado.

2. Quando, por virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa singular for residente em ambos os Estados contratantes, a situação será resolvida como segue:

a) Será considerada residente apenas do Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais).

b) Se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;

c) Se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional;

d) Se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão o caso de comum acordo.

3. Quando, em virtude do disposto no n.º 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua direcção efectiva.”

⁷ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=PT>

Mais se acrescenta que o legislador, em muitos casos, tem optado por ficcionar o conceito de residência, nomeadamente quando há deslocalização do sujeito passivo para um paraíso fiscal⁸.

3.3. Princípio da igualdade

A igualdade deve estar presente em todos os ramos do Direito e o Direito Fiscal não deve ser exceção. O objetivo é tratar de igual forma contribuintes que se encontrem em situação equivalente. A tributação influencia o património dos contribuintes e, por isso mesmo, qualquer tratamento que vise dar mais vantagens a indivíduos ou entidades que estejam em posição igual, deverá ser, de todo, proibido. Contribuintes com igual capacidade contributiva devem ser sujeitos a igual tributação.

É um princípio que deve garantir segurança e justiça e ganha ainda maior relevo no contexto da economia digital, uma vez que, atualmente, e como veremos ao longo desta dissertação, os critérios de tributação são facilmente manipulados e isso gera situações desiguais.

3.4. Princípio da neutralidade

Um dos grandes objetivos do Direito Fiscal é ser neutro, ou seja, os impostos que penalizem mais uma pessoa ou entidade que outra devem ser abolidos. A tributação deve ser realizada em função da riqueza e do rendimento do contribuinte, de modo a que o comportamento do contribuinte seja afetado o menos possível.

Segundo Williams (1991), “as exigências feitas por este princípio podem resumir-se do seguinte modo: redução das taxas marginais do imposto e adoção de bases tributárias gerais com um reduzido apelo a isenções ou benefícios fiscais”.

Internacionalmente, “este princípio pode assumir duas facetas: neutralidade nas importações e/ou neutralidade nas exportações. Neutralidade nas importações é alcançada quando investidores nacionais ou estrangeiros são tratados igualmente pelo país onde é realizado o investimento. Neutralidade nas exportações é alcançada quando o sistema fiscal não incentiva investimento no território nacional ou no estrangeiro.” (Teixeira, 2018, p. 51-52).

O mundo digital não pode fugir a este princípio. Os negócios digitais têm que ser tributados atendendo às circunstâncias de cada um. O ideal, seria os Estados chegarem a um

⁸ TEIXEIRA, Glória - Manual de Direito Fiscal. Coimbra: Almedina, 2018, p. 59.

consenso geral quanto às medidas a adotar para combater a atual ausência ou deficiência de normas fiscais, para dar resposta aos problemas criados pelos negócios digitais. Este é um dos objetivos que a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) está a tentar alcançar. Desta maneira, o sistema fiscal será neutro e terá um alcance global sobre todos os negócios.

4. A criação de valor

Na economia digital, a criação de valor ocorre através da combinação de algoritmos, dados de utilizadores, trocas comerciais e conhecimento⁹. Face à inovação digital, a criação de valor está hoje mais associada a outros elementos, tais como a inovação e o conhecimento. Este conceito sofreu grandes alterações nos últimos tempos e, nos dias de hoje, constitui um dos maiores desafios que se colocam à tributação.

A inovação nos produtos e nos processos de criação é essencial para que seja possível satisfazer as necessidades dos consumidores e dos utilizadores a um nível cada vez mais rápido e mais eficiente. A criação de valor implica que se saiba como e onde crescer. A inteligência artificial e a transmissão de conteúdos a larga escala estão no centro da criação de valor. Este conceito pode aparecer sob a forma de *value chain*, *value shop* ou *value network*, que têm associadas atividades primárias e de suporte. As atividades primárias são diferentes consoante o tipo de criação de valor em causa; as atividades de suporte são as mesmas para os vários tipos de criação de valor.

4.1. *Value chain*

No *value chain* o valor é criado através da conversão de *inputs* em *outputs*, através de uma série de atividades sequenciais. Assim, é possível analisar o que se projeta, o que se produz, o que se vende, o que se distribui e o funcionamento do serviço pós-venda. A criação de valor começa nas matérias-primas e vai até aos produtos finais. Os espaços envolvidos na criação de valor não se limitam a um único local nem a um único negócio. A criação de valor pode ocorrer através da oferta de produtos diferentes, que podem ter um custo mais elevado, ou através da redução de custos¹⁰. As atividades primárias associadas ao *value chain* são: *inbound logistics* (recebimento, armazenamento e disseminação dos produtos); operações (transformação dos *inputs* no produto final); *outbound logistics* (recolha, armazenamento e distribuição física dos produtos aos compradores); e serviço pós-venda (atividades destinadas a garantir a manutenção do produto e a realçar o seu valor). As atividades de suporte são: escritórios (administração geral, planeamento, financiamento, contabilidade, legal, relações institucionais e controlo de qualidade); gestão de recursos humanos (recrutamento, contratação, formação, desenvolvimento de capital humano e compensação); investigação e desenvolvimento

⁹ European Commission – Fair Taxation of the Digital Economy. (2018).

¹⁰ OECD – Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report. (2018) p.35.

(inovação de produtos e processos); e aquisição (atividades relacionadas com a aquisição de *inputs* que contribuem para a criação de valor).

4.2. Value network

O século XXI caracteriza-se pela produção em massa de serviços, que só é possível graças à inovação digital. É um conceito utilizado por negócios com um nível tecnológico mais avançado e, em particular, por empresas que têm a sua base em plataformas digitais. É muito frequente o recurso aos motores de busca como meio para identificar as necessidades e preferências de consumidores e produtores. Os motores de busca proporcionam uma rede de serviços gratuita e geram receitas através da publicidade e dos dados dos utilizadores.

A criação de valor é visível na conexão que os utilizadores estabelecem uns com os outros. A forma rápida, fácil e organizada como ocorrem essas conexões é o que cria valor. As ligações entre os utilizadores podem ocorrer de forma direta ou indireta. Na direta temos o exemplo dos telemóveis, em que são os próprios utilizadores que fornecem o contacto uns aos outros; na indireta temos, por exemplo, os casos dos seguros ou do setor da banca.

No *value network* as receitas podem ser geradas por taxas de subscrição (como acontece com o LinkedIn Premium), por taxas *pay as you go* (a taxa é paga no momento do consumo) e por plataformas digitais gratuitas, gerando valor para o operador através dos *inputs*, que podem dizer respeito a informações pessoais ou aos interesses do utilizador, possibilitando, assim, o uso de anúncios publicitários direcionados (como ocorre em plataformas como o Facebook, o Instagram e outras). As atividades primárias associadas ao *value network* são a promoção da *network* e gestão de contratos (atividades que dirão respeito ao convite de potenciais utilizadores, seleção de utilizadores, iniciação, controlo e término de contratos, aprovisionamento e cobrança); a prestação de serviços (desenvolvimento, manutenção e término de *links* entre consumidores e faturação do valor recebido); e operações de infraestrutura de *network* (manutenção e gestão de infraestruturas físicas). As atividades do suporte são as mesmas que estão associadas ao *value chain*¹¹.

4.3. Value shop

O *value shop* opera em mercados onde existem potenciais vendedores e potenciais compradores e onde há tipos específicos de utilizadores e consumidores. Aqui, a tecnologia é utilizada para

¹¹ OECD – Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report. (2018) p.38.

resolver um problema ou questão muito particulares. Normalmente, o *value shop* está associado a atividades do setor terciário. Isto acontece, por exemplo, na tecnologia da medicina utilizada para o tratamento de uma pessoa com um problema concreto, na tecnologia de laboratório, na tecnologia utilizada em investigações e pesquisas universitárias com vista à realização de experiências, nas consultas de mercado, na análise de dados, no desenvolvimento de *software* e *cloud computing*. Todos estes exemplos pressupõem o uso de tecnologia personalizada que permite a terciarização da estrutura de uma empresa.

No *value shop* temos o estado de existência e o *aspired state*. O primeiro refere-se às operações de mercados não digitalizados; o segundo refere-se às operações digitais e *cloud-based*. A criação de valor ocorre na passagem de um estado para o outro.

A reputação, no *value shop*, é um elemento muito importante. Quanto melhor a reputação, maior a criação de valor. A reputação é visível através dos preços, do grau de qualificação dos empregados, das publicações nos meios de comunicação social e da procura por parte dos consumidores. As atividades primárias associadas ao *value shop* são: procura e aquisição de problemas (tratam-se de atividades relacionadas com a gravação, revisão e formulação de problemas a serem resolvidos); a resolução de problemas (gerar e avaliar soluções alternativas); a escolha (decisão entre soluções alternativas para resolver um problema); execução (comunicação, organização e implementação da solução escolhida); e controlo e avaliação (medir e avaliar como e se o problema inicial foi resolvido). As atividades de suporte são as mesmas que estão associadas tanto ao *value chain*, como ao *value network*¹².

¹² OECD – Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report. (2018) p.40.

5. A criação de valor e o novo conceito de estabelecimento estável

O estabelecimento estável não é um conceito recente do Direito Fiscal. Ao falar em estabelecimento estável, estamos a considerar as situações em que uma determinada entidade, estabelecida num determinado território, obtém rendimentos provenientes de um outro Estado. O estabelecimento estável pode manifestar-se através de qualquer uma das formas presentes no artigo 5.º da Convenção modelo da OCDE¹³.

O estabelecimento estável implica o cumprimento de determinados requisitos. Por um lado, é necessário que o negócio criado fora do Estado da sede ou direção efetiva da empresa tenha caráter permanente ou fixo. Por outro lado, este caráter de permanência é alcançado através da fixação por um período mínimo de tempo. Assim, (i) a existência de um local onde a atividade é exercida, (ii) a localização dessa atividade num Estado que não seja o mesmo onde está localizada a empresa “mãe” e (iii) a manutenção dessa atividade por um período mínimo de 12 meses são condições necessárias à classificação de um estabelecimento como estável (artigo 18.º, n.º 2 do CIRS¹⁴ e artigo 5.º do CIRC¹⁵).

¹³ “Para efeitos da presente Convenção, a expressão "estabelecimento estável" significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da 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 naturais. 3. Um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um "estabelecimento estável" se a sua duração exceder doze meses. 4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão "estabelecimento estável" não compreende: a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa; b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar; c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa; d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa; e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar; f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar. 5. Não obstante o disposto nos n.ºs 1 e 2, quando uma pessoa - que não seja um agente independente, a quem é aplicável o n.º 6 - atue por conta de uma empresa e tenha e habitualmente exerça num Estado contratante poderes para concluir contratos em nome da empresa do outro Estado contratante será considerado que esta empresa tem um estabelecimento estável no primeiro Estado mencionado relativamente a qualquer atividade que essa pessoa exerça, a não ser que as atividades de tal pessoa se limitem às indicadas no n.º4, as quais, se fossem exercidas através de uma instalação fixa, não permitiriam considerar que esta instalação fixa como um estabelecimento estável, de acordo com as disposições desse número. 6. Não se considera que uma empresa tem um "estabelecimento estável" num Estado contratante pelo simples facto de exercer a sua atividade nesse Estado por intermédio de um corretor, de um comissário-geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essa pessoa atue no âmbito normal da sua atividade. 7. O facto de uma sociedade residente de um Estado contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente do outro Estado contratante ou que exerça a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

¹⁴ Entende-se por estabelecimento estável qualquer instalação fixa ou representação permanente através da qual seja exercida uma das atividades previstas no artigo 3.º.

¹⁵ 1 - Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. 2 - Incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior: 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 de gás, uma pedreira ou qualquer outro

A existência de um estabelecimento estável facilita, por certo, as transações e os investimentos transfronteiriços, aumenta o grau de certeza nos negócios e simplifica as questões burocráticas e administrativas.

A regra de ouro da tributação é que seja justa. Tendo por base esta regra, o rendimento deve ser tributado nos países que contribuem para a criação de valor dos produtos ou serviços. Para que isto seja possível, os direitos de tributação de cada Estado devem ser definidos comparando os interesses económicos dos contribuintes num Estado com os interesses económicos envolvidos no outro Estado. O direito de tributar não deve ser negado a um país onde um contribuinte tem um forte interesse económico, visível através de vários fatores de produção ou do recebimento de benefícios públicos. Verificados estes requisitos, podemos afirmar que é legítimo que um Estado reclame para si o direito de tributar o rendimento.

A principal questão que se coloca é: tendo em conta a evolução do comércio digital e o facto de não ser necessária presença física no estabelecimento estável, como e em que termos deve ser feita a tributação? A resposta passa por se deixar de considerar a presença física e passar a considerar-se a presença económica, ou seja, a criação de valor. Além disso, há que ter em conta que o lucro é um conceito abstrato e que não carrega características físicas. O maior

local de extração de recursos naturais situado em território português. 3 - Um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão em conexão com os mesmos ou as instalações, plataformas ou barcos de perfuração utilizados para a prospeção ou exploração de recursos naturais só constituem um estabelecimento estável se a sua duração e a duração da obra ou da atividade exceder seis meses. 4 - Para efeitos de contagem do prazo referido no número anterior, no caso dos estaleiros de construção, de instalação ou de montagem, o prazo aplica-se a cada estaleiro, individualmente, a partir da data de início de atividade, incluindo os trabalhos preparatórios, não sendo relevantes as interrupções temporárias, o facto de a empreitada ter sido encomendada por diversas pessoas ou as subempreitadas. 5 - Em caso de subempreitada, considera-se que o subempreiteiro possui um estabelecimento estável no estaleiro se aí exercer a sua atividade por um período superior a seis meses. 6 - Considera-se que também existe estabelecimento estável quando uma pessoa, que não seja um agente independente nos termos do n.º 7, atue em território português por conta de uma empresa e tenha, e habitualmente exerça, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das atividades desta.

7 - Não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável em território português pelo simples facto de aí exercer a sua atividade por intermédio de um comissionista ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade, suportando o risco empresarial da mesma. 8 - Com a ressalva do disposto no n.º 3, a expressão «estabelecimento estável» não compreende as atividades de carácter preparatório ou auxiliar a seguir exemplificadas: a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa; b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as 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 carácter preparatório ou auxiliar; f) Uma instalação fixa mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa resultante desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar. 9 - Para efeitos da imputação prevista no artigo seguinte, considera-se que os sócios ou membros das entidades nele referidas que não tenham sede nem direção efetiva em território português obtêm esses rendimentos através de estabelecimento estável nele situado.”

contributo para a criação de valor é dado pelos ativos intangíveis e pelo capital humano (do qual advém a capacidade de criar e fazer coisas diferentes).

A questão física passa, então, para segundo plano. No entanto, há vários *proxies*¹⁶ que têm que ser considerados, uma vez que, embora os negócios e a criação de valor ocorram *online* (à distância), há elementos físicos que continuam a estar presentes. Esses *proxies* podem ser, por exemplo, a jurisdição que está encarregue de proteger os direitos de proteção da propriedade intelectual, o local de residência de quem detém os ativos intangíveis ou a localização dos funcionários. Através destes elementos, chegaremos às sedes das entidades ou grupos de entidades ou, até, às pessoas encarregues pelas principais operações de desenvolvimento e que possuem capital financeiro substancial. Contudo, é desaconselhável confiar inteiramente nestes elementos, dado que os mesmos são facilmente manipuláveis.

Esta questão é mais facilmente perceptível através de exemplos concretos. A maioria dos utilizadores pagadores do Facebook são empresas, enquanto os utilizadores individuais usam a plataforma gratuitamente, criando valor através das atividades que praticam na própria plataforma digital (publicações, *uploads*, etc.). A localização das entidades e dos indivíduos não tem de obrigatoriamente coincidir. Já no caso da Netflix, que funciona essencialmente à base da subscrição do serviço, a divisão acima referida não é tão clara, porque a utilização da plataforma implica, obrigatoriamente, um pagamento e é possível saber o local onde esse pagamento ocorre. Contudo, os fatores são facilmente falíveis. Por isso mesmo, optarmos por considerar um *proxie* em vez de outro para identificar a criação de valor, levaria a conclusões erradas.

A adaptação do conceito de estabelecimento estável às novas realidades não é fácil. É necessária uma base legislativa justa e equitativa que se possa aplicar entre os Estados. A política legislativa internacional deve ser económica e administrativamente eficiente e causar a menor interferência possível aos contribuintes, bem como o menor volume de burocracia possível. O objetivo é que os países sejam capazes de chegar a um consenso que, simultaneamente, garanta, aos Estados, o pagamento da devida contribuição e, aos contribuintes, segurança, simplicidade e justiça.

É por estas razões que os organismos legislativos nacionais e internacionais se têm concentrado na elaboração de correções ao conceito de estabelecimento estável tradicionalmente conhecido. Essas correções podem passar pelo recurso a *proxies* mais capazes

¹⁶ Um servidor *proxy* é um sistema de computadores ou uma aplicação que serve como intermediário entre os pedidos de outros servidores, efetuados pelos clientes.

de detetar a atividade digital numa determinada jurisdição, como é o caso de fatores baseados nas receitas, fatores digitais e fatores baseados nos utilizadores.

Nos fatores baseados nas receitas aplicar-se-ia um limite quantitativo, sustentado na receita que uma determinada entidade obtivesse através dos consumidores localizados numa dada jurisdição. O recurso a fatores digitais pode assentar no uso de um *local domain name*¹⁷ e no uso de plataformas de pagamento locais. Já o fator baseado nos utilizadores teria em conta o número de utilizadores ativos, num determinado período (mensal, trimestral), que uma determinada plataforma digital registasse, o número de contratos realizados através dessa mesma plataforma por utilizadores locais, ou a quantidade de dados recolhidos que adviessem da utilização da referida plataforma digital. Importa referir que não nos devemos concentrar num só fator e que a utilização dos mesmos serve para chegarmos às fontes de receita dos negócios digitais.

A respeito deste tema, Glória Teixeira (2015, p. 196-201) toma como exemplo o *cloud computing* e a dificuldade em tributar esta atividade. Para a Professora, esta atividade “refere-se à utilização da memória e das capacidades de armazenamento e cálculo de computadores e servidores compartilhados e interligados através da Internet, seguindo o princípio da computação em rede” (Teixeira, 2015, p. 196-201). Trata-se de uma plataforma *online* que permite aos utilizadores armazenar ficheiros e usar programas. Coloca-se a questão de como deverá ser feita a tributação de empresas que usam este tipo de plataformas. O mesmo é perguntar-se como deverão ser tributadas as empresas que exercem uma atividade que não depende de presença física. Segundo a mesma autora, a resposta “deverá passar pela adaptação dos conceitos e regras tributárias a uma nova realidade” (Teixeira, 2015, p. 196-201). Mais acrescenta que há a “necessidade de adaptação do conceito de estabelecimento estável, eliminando-se a exigência de uma instalação física permanente e atribuindo-se importância ao substrato económico da atividade da empresa, o que permitirá aferir do seu centro de atividade, com auxílio a critérios como o de volume de negócios, do número de transações efetuadas, da utilização de servidores locais para alojamento de *websites*, ou ainda através da existência de patentes de *softwares*” (Teixeira, 2015, p. 196-201).

Partilhando da opinião de Glória Teixeira acima referida, concluímos que é necessário readaptar o conceito de estabelecimento estável às novas realidades económicas e fazê-lo depender de fatores que se enquadrem no contexto atual. A necessidade de modernização não

¹⁷ Um *local domain name* é um sistema de mapeamento entre os nomes dos computadores e os respetivos endereços numéricos.

se aplica só ao estabelecimento estável – é uma mudança que deverá englobar todo o sistema fiscal.

6. Principais características dos negócios digitais

Olhando para os negócios digitais e analisando os seus efeitos na digitalização, seja na maneira como operam, seja na criação de valor, é possível destacar algumas características: *cross jurisdictional scale without mass*¹⁸, grande dependência de ativos intangíveis, sobretudo a propriedade intelectual, e a importância da transmissão de dados e da participação de utilizadores. Esta última característica é especialmente evidente em modelos de negócio altamente digitais. Estas características têm vindo a ganhar prevalência noutros domínios da economia, como resultado da influência da digitalização na economia em geral.

6.1. *Cross jurisdictional scale without mass*

O *cross jurisdictional scale without mass* diz respeito a situações em que há exercício de uma atividade económica relevante numa dada jurisdição, mas com uma presença física muito reduzida nessa mesma jurisdição. Tem tido um forte impacto na distribuição dos direitos de tributação, reduzindo o número de jurisdições onde a tributação pode ter lugar relativamente aos lucros das grandes multinacionais. Este fenómeno tem levado a um aumento da partilha dos lucros de atividades transfronteiriças, não tributadas no mercado da jurisdição, inclusive em situações em que a entidade estrangeira tem uma importante presença económica naquele mercado. Isto pode levantar alguns problemas relativamente às normas de tributação existentes, visto que estas últimas se baseiam, essencialmente, em fatores físicos.

6.2. Dependência de ativos intangíveis

A dependência de ativos intangíveis também pode constituir um desafio à tributação internacional. Pode ser muito difícil determinar como deve ser feita a distribuição do lucro de ativos intangíveis dentro de um grupo multinacional. Por exemplo, o local de propriedade e gestão de alguns ativos intangíveis essenciais para as atividades digitais pode não ser totalmente perceptível.

Os ativos intangíveis podem ser facilmente deslocados de uma entidade para outra, dentro do mesmo grupo multinacional, desde que haja um certo nível de atividade física¹⁹. Estas questões podem ser ainda mais evidentes em mercados de um grupo multinacional, se essa

¹⁸ Este conceito impacta a distribuição dos direitos de tributação através de redução do número de jurisdições onde o direito tributário pode ser exigido relativamente aos lucros das multinacionais.

¹⁹ As atividades físicas podem dizer respeito a funções de controlo de risco, funções relacionadas com o desenvolvimento, aprimoramento, manutenção, proteção e exploração de intangíveis.

multinacional estiver sujeita a tributação mais baixa em determinado(s) mercado(s). Isto é, a multinacional terá, assim, maior capacidade de resposta a diferenças de tributação entre países.

6.3. Transmissão de dados e participação de utilizadores

A transmissão de dados e a participação de utilizadores, ou seja, as relações entre os negócios digitais e os seus utilizadores podem representar mais desafios à tributação, uma vez que podem ser considerados parte da criação de valor de uma empresa.

Se, por exemplo, um grande número de utilizadores *online* produzir grandes quantidades de conteúdo, tal será considerada uma contribuição material para a criação de valor. Isto pode ser um desafio às regras do *nexus*²⁰ e da reserva de lucros, pois o valor criado por estes meios, através dos utilizadores de um determinado local, é considerado criação de valor pela empresa nesse local. Este conceito não é, atualmente, contemplado pelas normas fiscais.

O problema será ainda mais evidente se um negócio digital que explora a transmissão de dados e a produção de conteúdos por parte dos utilizadores tiver pouca ou nenhuma presença no local onde a exploração e a produção ocorrem. Além disso, a quantidade de negócios que pode beneficiar com a utilização da transmissão de dados e participação de utilizadores tende a aumentar. Esta é uma consequência clara da contínua digitalização da economia.

6.4. Mobilidade

Na economia digital, a mobilidade pode verificar-se tanto ao nível dos ativos intangíveis, como ao nível dos utilizadores.

Relativamente ao primeiro aspeto, à luz das normas tributárias atualmente existentes, se estivermos a falar, por exemplo, de um conjunto de entidades associadas, os ativos intangíveis podem ser distribuídos e transferidos entre essas entidades, levando a que o titular legal dos ativos seja separado das atividades que contribuíram para o desenvolvimento desses mesmos ativos.

Quanto aos utilizadores, é de notar que, atualmente, há maior facilidade em levar a cabo atividades comerciais remotamente. Além disso, qualquer pessoa pode navegar numa plataforma digital de qualquer parte do mundo. Por exemplo, é possível aceder ao Facebook a partir de qualquer ponto do globo ou fazer uma compra *online* em qualquer *site*,

²⁰ Este conceito traduzido à letra significa “elemento de conexão”. O elemento de conexão determina quem tem o direito de tributar. Ou seja, tem de haver uma ligação entre um país e o volume de receita que uma determinada empresa auferir nesse país.

independentemente do país de localização. Exceção feita a países que, devido ao seu regime político ditatorial, impedem o livre acesso da população a determinados conteúdos.

Daqui concluímos que, no mundo digital, as fronteiras são quase inexistentes. Ter em conta a participação de utilizadores poderá ser um bom critério para considerar a criação de valor. No entanto, há sempre a possibilidade desses utilizadores atuarem anonimamente, o que dificulta a sua identificação²¹.

6.5. Modelos de negócio *multi-sided*

Um negócio *multi-sided* é aquele onde coexistem, simultaneamente, diferentes grupos de pessoas, que interagem através de diferentes plataformas digitais. O comportamento de uns vai influenciar o comportamento dos outros positiva ou negativamente²². Este tipo de negócios define-se pela existência de duas características essenciais: as “externalidades indiretas de rede” e “estratégias de preços não neutras” (OECD, 2018, p. 29). As primeiras verificam-se quando o aumento dos utilizadores finais de um lado do mercado faz aumentar a utilidade dos utilizadores do outro lado do mercado. Isto leva-nos até à segunda característica, na medida em que os preços aplicados a um lado do mercado podem ser diferentes dos preços aplicados ao outro²³.

6.6. Volatilidade

Tendo em conta que muitas das plataformas digitais são gratuitas, os utilizadores podem facilmente parar de as usar e/ou substituir por outra(s) idêntica(s). Isto leva a que os construtores dessas mesmas plataformas estejam constantemente preocupados em melhorá-las e em inová-las. Ou seja, uma entidade que deseje permanecer no mercado numa posição confortável ou, até mesmo, dominante terá que fazer investimentos contínuos, ser inovadora, lançar novos produtos e fazer atualizações ao próprio modelo de negócio.

²¹ OECD – Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. (2014). p. 85.

²² OECD – Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy. (2014). p. 92.

²³ OCDE – Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report. (2018) p. 29.

7. Propostas de tributação da União Europeia

A transformação digital que está a ocorrer é benéfica tanto para os criadores de negócios, na medida em que as burocracias são bem menores e os processos muito mais rápidos, como para as autoridades tributárias, uma vez que os encargos administrativos são menores, há maior colaboração entre os contribuintes e as autoridades e, conseqüentemente, o combate à evasão fiscal torna-se mais fácil²⁴.

No entanto, a digitalização também trouxe alguns desafios à tributação, nomeadamente quanto à questão de tributar os negócios digitais de forma justa.

De acordo com as “velhas” normas tributárias, se um determinado negócio estiver a originar criação de valor num dado local, mas o contribuinte não tiver presença física nesse local, então, não poderá ser tributado. Mesmo nos casos em que existe um estabelecimento estável, a contribuição dos utilizadores para a criação de valor não é tida em conta. Há indefinição do montante a ser tributado em cada país e isto faz com que os Estados deixem de receber receita a que teriam direito e cria problemas de competitividade entre as atividades digitais que conseguem escapar à tributação e as que não conseguem, e entre os negócios não digitais.

O primeiro passo, o de reconhecer que a legislação atualmente existente não é suficiente para fazer face aos desafios digitais, já está dado. O passo seguinte, será a reformulação das normas tributárias, de modo a que estas acompanhem a evolução digital e sejam capazes de dar uma resposta eficaz e justa aos problemas da tributação dos negócios digitais. Idealmente, esta revolução das normas ocorreria a nível mundial. No entanto, dado o elevado número de questões que este problema envolve e a complexidade das mesmas, chegar a um consenso mundial será uma tarefa extremamente complicada e morosa.

Por estas razões, a União Europeia (UE) decidiu dar um passo em frente e propor medidas legislativas a aplicar entre os países da União. As medidas, que abordaremos de seguida, visam cumprir os seguintes objetivos: proteger a integridade do Mercado Único e assegurar o seu correto funcionamento; garantir que as finanças públicas na União sejam sustentáveis e que as bases fiscais nacionais não sejam corroídas; garantir a preservação da justiça social e a igualdade de condições para todas as empresas da União; e combater o planeamento tributário agressivo e colmatar as lacunas, existentes atualmente, nas regras

²⁴ OCDE – Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report. (2018) p. 213.

internacionais, o que possibilita que algumas empresas digitais escapem à tributação nos países em que operam e criam valor²⁵.

A Comissão Europeia, com base nas publicações da OCDE relativas à Ação 1 do plano para lidar com a erosão da base tributária e da deslocalização do lucro (BEPS²⁶), concluiu que os atuais critérios baseados na presença física não são suficientes para captar a presença económica e a criação de valor.

Assim, foi lançada uma diretiva²⁷ que pretende redefinir esses mesmo critérios e criar regras sobre como os lucros devem ser atribuídos (*Arm's Length Principle*²⁸). As medidas previstas na diretiva aplicar-se-ão aos países da UE, através de tratados fiscais, mas aplicar-se-ão, também, a países terceiros. Esta diretiva só diz respeito a empresas ou outras entidades legais que realizem negócios ou prestem serviços digitais através de plataformas digitais.

A seguir, apresentam-se as duas reformas tributárias levadas a cabo pela UE.

7.1. Reforma comum para as regras de tributação corporativa das atividades digitais da União Europeia

Esta reforma permite que os Estados-membros tributem as receitas que são geradas no território europeu, mesmo que não haja presença física do negócio nesse território. Considera-se que uma empresa tem presença digital num Estado-membro se cumprir os seguintes critérios: (i) exceder sete milhões de euros em receitas anuais obtidas num Estado-membro; (ii) ter mais de cem mil utilizadores num Estado-membro, num ano fiscal; e (iii) ter mais de três mil contratos comerciais de serviços digitais, criados entre uma empresa e os utilizadores, num ano fiscal.

²⁵ European Commission – Fair Taxation for the Digital Economy.

²⁶ BEPS significa “*Base Erosion and Profit Shifting*”. Este plano foi criado com o objetivo de impedir a erosão da base tributária, para definir o direito de tributar principalmente no que toca à economia digital, analisar a questão dos preços de transferência e os impactos relacionados com o princípio da plena concorrência e promover a transparência do sistema fiscal. Este plano é constituído por quinze ações, sendo que na presente dissertação nos concentramos essencialmente na Ação 1 relacionada com os desafios da economia digital.

²⁷ Disponível em:

https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/proposal_significant_digital_presence_21032018_en.pdf

²⁸ Este princípio indica-nos que se se estabelecer que um certo Estado pode tributar os lucros de uma empresa, então é necessário criar regras que estabeleçam qual a parte dos lucros que efetivamente devem ser tributados. Este princípio aplica-se quando um estado tem direito de tributação sobre os lucros de uma atividade de um contribuinte residente ou quando os lucros dessa mesma atividade são atribuídos a um estabelecimento estável de um contribuinte não residente.

7.2. Imposto provisório sobre determinadas receitas de atividades digitais

Esta proposta trata-se de um imposto provisório, que visa garantir que as atividades que não estão atualmente a ser tributadas gerem receita imediata para os Estados-membros.

Este imposto indireto apenas se aplica a determinadas atividades digitais que escapam ao regime fiscal atual. Trata-se de atividades em que os utilizadores têm um papel ativo na criação de valor. As receitas a tributar podem ser (i) as geradas a partir da venda de espaço publicitário *online*, (ii) as geradas a partir de atividades digitais intermediárias, que permitem aos utilizadores interagir com outros utilizadores e que podem facilitar a venda de bens e serviços entre eles e (iii) as geradas a partir da venda de dados provenientes de informações fornecidas pelos próprios utilizadores.

As receitas fiscais serão cobradas pelos Estados-membros onde os utilizadores estão localizados e aplicar-se-ão apenas às empresas com receitas anuais totais globais de setecentos e cinquenta milhões de euros e receitas na União Europeia de cinquenta milhões de euros.

É de notar que, se estivermos a falar de entidades associadas, estas regras se aplicam na lógica de grupo (*anti-fragmentation rule*²⁹) de modo a evitar que, nomeadamente as grandes multinacionais, usem estratégias para fugir a estes limites. Além disso, é absolutamente necessário que seja identificada a localização dos utilizadores. Isto pode ser verificado, por exemplo, através do endereço de protocolo da internet (*IP address*³⁰).

Aplicando estas medidas, a União Europeia pretende garantir a justiça na tributação, a competitividade económica e a sustentabilidade das receitas fiscais³¹.

²⁹ Esta regra “é necessária para evitar a evasão dos critérios de conexão por grupos multinacionais” (IBFD, 2019). O objetivo é que o lucro de um grupo de empresas seja considerado na globalidade de modo a que estas não possam utilizar a estratégia de desviar os lucros de umas entidades para as outras dentro do grupo e, assim, evitar a tributação.

³⁰ O *IP* é um conjunto único de números que servem para identificar um computador de forma a que este possa enviar e receber dados de outros computadores.

³¹ Para mais detalhes, consultar o documento presente no seguinte *link*:
https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf

8. O novo pacote de serviços digitais

Tendo em conta que as normas aplicáveis aos serviços digitais³² são antigas e estão obsoletas, a Comissão Europeia vai propor um novo pacote de serviços digitais. Esta iniciativa faz parte da estratégia digital usada pela UE para tornar mais forte o mercado dos serviços digitais e, ao mesmo tempo, proporcionar maior competitividade no mercado europeu.

As plataformas digitais trouxeram grandes vantagens ao nível da inovação e ao nível dos consumidores. Os avanços alcançados aumentaram a facilidade com que se fazem trocas tanto na União como fora dela, abrindo, assim, uma panóplia de oportunidades de negócio. Em contrapartida, os negócios digitais criaram alguns problemas, nomeadamente aos níveis da competitividade e da segurança dos utilizadores, na medida em que as plataformas digitais têm facilmente acesso a vastas quantidades de dados.

Por estas razões, este pacote tem como principal missão modernizar as normas referentes aos serviços digitais. Este objetivo será alcançado através criação de normas mais claras e que atribuam responsabilidades aos serviços digitais, para que estes assumam os riscos que os utilizadores enfrentam e de modo a proteger os direitos destes últimos.

Para além desta norma, a Comissão Europeia pretende criar outras que se apliquem às grandes plataformas *online*, definindo, previamente, um modo de atuação justo e que permita a entrada no mercado de novos operadores. Desta maneira, os consumidores terão maior oferta e o mercado será mais competitivo e aberto.

A Comissão Europeia criou uma consulta pública, de modo a identificar os principais pontos que requerem intervenção. Cidadãos e organizações de dentro e de fora da União puderam dar o seu contributo até Setembro de 2020.

³² Para mais informações, consultar o link: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/digital-services-act-package>

9. A falta de consenso entre os países e as medidas internas adotadas

Há discórdia entre os países em determinar em que medida a digitalização vai originar mudanças no sistema de tributação internacional.

Por um lado, sabe-se que é necessário ter em conta e acompanhar a evolução tecnológica e o modo como esta tem contribuído para a criação de valor. Por outro lado, não há – pelo menos ainda – consenso entre os países relativamente ao impacto da *scale without mass*³³ e da cada vez maior importância e dependência de ativos intangíveis. Outro aspeto de divergência tem que ver com a transmissão de dados e a participação de utilizadores: quando presente nos negócios digitais, se e de que modo devem ser considerados como contributos para a criação de valor de uma dada empresa.

Considerando todas as incertezas que circundam o tema da tributação da economia digital e a falta de consenso entre os Estados, alguns países decidiram adotar medidas internas para enfrentar o problema. Nos subcapítulos que se seguem, serão considerados três grupos de países e as suas posições relativamente à necessidade de uma revolução geral das normas tributárias.

9.1. Primeiro grupo

O primeiro grupo³⁴ de países, nos quais se incluem os países pertencentes à UE³⁵, partilha da opinião de que algumas características, tidas em conta no seu conjunto, presentes nos negócios altamente digitais (principalmente a transmissão de dados e a participação de utilizadores), podem levar a que não haja coincidência entre o local onde os lucros são tributados e o local onde o valor é criado. Este grupo de países, considera que a falta de coincidência se deve a um fator único, possível de observar em alguns grupos digitais e que não é abrangido pelas normas fiscais atualmente existentes. Esse fator é a participação ativa de utilizadores, através de plataformas *online* e o valor que essas participações criam no negócio. O sistema fiscal, ao não ter capacidade para abarcar esta contribuição para a criação de valor, demonstra que as regras do *nexus*³⁶ e da reserva de lucros falham na criação de um alinhamento entre o local onde os

³³ Ver nota de rodapé 17.

³⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018. p. 171.

³⁵ HADZHIEVA, Eli - Impact of Digitalisation on International Tax Matters. Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies Directorate-General for Internal Policies, 2019, p. 74.

³⁶ Ver nota de rodapé 19.

lucros são tributados e o local onde o valor é criado. Estes problemas requerem uma análise cuidada e fazem com que seja necessário haver reformulação das regras existentes.

Estes países afirmam que os lucros devem ser tributados exclusivamente no local onde o valor é criado. Posto isto, os países englobados neste grupo são a favor de uma revolução do sistema fiscal.

9.2. Segundo grupo

Tendo em conta a natureza e o nível dos desafios colocados pela digitalização, estes países³⁷ consideram que as transformações que estão a ocorrer na economia global criam sérios problemas às regras fiscais existentes de tributação do lucro. Para este grupo, é importante salientar que estes desafios se colocam tanto à economia digital, como à economia tradicional. Dentro deste grupo está, por exemplo, os Estados Unidos da América³⁸.

Uma grande preocupação diz respeito ao aumento da quantidade de entidades envolvidas na economia de um determinado local e que são tributadas a uma taxa baixíssima ou, em alguns casos, que não são, de todo, tributadas. Ora, como já vimos, a consideração dos lucros está cada vez menos dependente de uma presença física. Os lucros são muito facilmente mobilizados, o que faz com que a determinação da tributação seja mais difícil de alcançar. Um outro problema diz respeito à regra do *nexus*, visto que o facto de a presença física ser cada vez menos necessária no desenvolvimento económico faz com que se tenha que repensar o conceito de estabelecimento estável e perceber se este é, ainda, um elemento relevante para determinar a jurisdição onde a tributação deve ocorrer.

Alguns países deste grupo não concordam que a transmissão de dados e a participação de utilizadores contribuam para a criação de valor no local onde esses mesmos utilizadores se encontram.

9.3. Terceiro grupo

O terceiro grupo³⁹ de países considera que o pacote *BEPS* deu muita importância às preocupações acerca da dupla tributação, embora estes países considerem que ainda é muito

³⁷ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. p. 172.

³⁸ HADZHIEVA, Eli - Impact of Digitalisation on International Tax Matters. Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies Directorate-General for Internal Policies, 2019, p. 74.

³⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. p. 172.

cedo para analisar se todos os objetivos foram, de facto, atingidos. Revelam-se satisfeitos com o atual sistema de tributação e não veem, pelo menos para já, necessidade de proceder a alterações significativas. À semelhança do que acontece com alguns países do segundo grupo, os do presente grupo não concordam que a transmissão de dados e a participação de utilizadores contribuam para a criação de valor no local onde esses mesmos utilizadores se encontram. No entanto, outros consideram que estas questões necessitam de ser apreciadas de forma mais aprofundada. Dentro deste grupo, estarão países como a Holanda e a Irlanda.

10. Adoção ou não de medidas provisórias para lidar com os desafios da tributação: considerações contra e a favor

Há países que defendem a adoção de medidas provisórias para lidar com os problemas da digitalização. Outros são contra a implementação das mesmas.

Um dos maiores desafios a que é necessário dar resposta diz respeito ao modo como uma empresa pode estar presente na economia de uma certa jurisdição sem ser tributada ou ser tributada a uma taxa muito baixa. Implementar uma solução global é algo que levará tempo.

Há pressão sobre os governos para que tomem medidas imediatas. Os governos estão, essencialmente, preocupados com a presença de entidades digitais num determinado local, mas que não têm qualquer presença física, e que possuem modelos de negócio que assentam na propriedade intelectual, na transmissão de dados e participação de utilizadores e nos efeitos causados pela rede digital. Essas entidades são as que mais facilmente conseguem contornar as normas fiscais.

10.1. Países que são contra a implementação de medidas provisórias

Os países que são contra a introdução de medidas provisórias⁴⁰ dizem que elementos como a *scale without mass*, a dependência de ativos intangíveis e a participação de utilizadores proporcionam uma base para impor medidas e consideram que haverá riscos e consequências negativas se essas medidas forem impostas. Assim, estes países fundamentam a sua posição com base nas razões que serão analisadas de seguida.

⁴⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. p. 178.

10.1.1. Impacto no investimento, inovação e crescimento

Um imposto sobre o fornecimento de serviços digitais poderá conduzir a uma redução do investimento e, consequentemente, à diminuição do crescimento⁴¹. A aplicação de tal imposto poderá levar, também, à diminuição do investimento na inovação. Isto afetaria não só as grandes empresas, mas também as pequenas e médias, nomeadamente aquelas em fase de expansão, e contribuiria para o domínio absoluto de empresas já estabelecidas, levando, inevitavelmente, a situações de monopólio que são quase sempre prejudiciais para os consumidores e para o mercado em geral.

10.1.2. Impacto sobre o bem-estar social

Se se aplicar um imposto sobre o preço bruto de um determinado produto, tal pode levar à distorção na escolha dos *inputs* de uma empresa, causando consequências na produção⁴². Isto significa que a aplicação de um imposto como este poderia levar a quedas na produção ou à necessidade de aumento dos recursos para manter os mesmos níveis de produção. Assim, poderia haver consequências para toda a economia e os seus *outputs*. A intensidade dos efeitos dependeria da elasticidade na substituição dos produtos e seria menor quanto mais focalizada fosse a medida.

10.1.3. Potencial incidência económica da tributação nos consumidores e nos produtores

Dependendo da elasticidade dos preços nos produtores e nos consumidores e da estrutura da economia, a tributação pode incidir total ou parcialmente sobre os consumidores locais, através do aumento do preço dos bens e serviços⁴³. Quanto menor for a capacidade dos consumidores para comprar um determinado produto ou substituí-lo por outro a um preço mais baixo, mais fortes serão os efeitos da tributação. Tal medida levaria a alterações no poder de compra dos consumidores e poderia, a médio prazo, levar ao abrandamento do crescimento económico.

⁴¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. p. 178.

⁴² OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. p. 179.

⁴³ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. p. 179.

10.1.4. Possibilidade de tributação excessiva

De modo a cumprir obrigações internacionais, um país pode ter que tributar residentes e não residentes. Isto pode levar a um excesso de tributação⁴⁴. Por exemplo, o pagamento de um determinado serviço digital pode ser sujeito ao imposto provisório e, ao mesmo tempo, ao imposto que recai sobre as pessoas coletivas. Isto iria contra a ideia da aplicação do imposto temporário, que é o da tributação de serviços digitais transfronteiriços que não são tributados no mercado da jurisdição, à luz das normas fiscais existentes. Este é um risco que deve ser evitado a todo o custo.

10.1.5. Dificuldades de implementação de impostos provisórios

Um imposto, uma vez introduzido, dificilmente será revogado. É necessário tempo para o implementar e desenvolver. Assim, questiona-se se valerá a pena investir num imposto provisório que terá associados a si processos administrativos e custos associados que, provavelmente, só se aplicarão por um curto período de tempo⁴⁵.

10.1.6. Custos de *compliance* e administrativos

Uma medida provisória terá, obrigatoriamente, custos administrativos e de *compliance*. Esses custos serão ainda maiores para países que decidam adotar medidas unilaterais divergentes. As autoridades tributárias podem, inclusive, ter dificuldade na auditoria e verificação dos retornos apresentados e nos pagamentos realizados pelos não residentes.

10.2. Países que são a favor da implementação de medidas provisórias

Estes países consideram que a participação de utilizadores é um mecanismo chave para a criação de valor em certos negócios digitais, contribuindo para a introdução de conteúdos numa plataforma e providenciando a transmissão desses conteúdos através da sua atividade⁴⁶. Entendem que as regras de tributação internacional necessitam de uma reforma geral, de modo a que sejam capazes de incidir sobre a tributação dos lucros no local onde estes são criados. Além disso, e tendo em conta que as empresas tentam contornar as normas tributárias, esta

⁴⁴ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. p. 179.

⁴⁵ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. p. 179.

⁴⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. p. 179 and 180.

reforma deverá prever a criação de normas que consigam, de maneira eficaz, evitar ou fazer face a esse tipo de estratégias. Dizem que não há concordância entre a tributação dos lucros e a criação de valor. Isto desafia a justiça, a sustentabilidade e a aceitação do sistema. Assim, estes países são a favor da introdução de medidas temporárias, mas fazem algumas considerações relativamente à sua implementação.

10.2.1. Compatibilidade com as regras internacionais

Qualquer imposto que surja deve estar de acordo com as regras internacionais existentes. Há que considerar os tratados fiscais e as convenções entre os países e organismos internacionais e que as mesmas podem afetar as medidas provisórias, positiva ou negativamente⁴⁷.

10.2.2. Caráter temporário

O imposto deve ser temporário⁴⁸, deixando de se aplicar assim que puder ser dada uma resposta global aos desafios digitais. Estes países concordam que a criação de uma medida global será preferível às medidas temporárias. No entanto, a criação de uma medida global é algo que levará tempo. Até lá, os desafios que a economia digital tem trazido não podem ser ignorados. Daí considerarem ser tão importante a introdução de medidas provisórias. Logo que seja possível implementar uma medida global, devem, os países, comprometer-se a aplicá-la.

10.2.3. Medidas direcionadas

Dadas as possíveis consequências negativas que a introdução de tais medidas pode trazer, é necessário que as mesmas sejam especialmente direcionadas⁴⁹ para os negócios que constituem um risco mais elevado. Esses negócios serão aqueles que combinam *scale without mass* e participação de utilizadores.

⁴⁷ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. p. 181.

⁴⁸ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. p. 184.

⁴⁹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018. p. 184.

10.2.4. Minimizar o excesso de tributação

As medidas provisórias podem ser necessárias para responder aos desafios digitais. No entanto, é igualmente importante evitar os riscos de tributação excessiva sobre os contribuintes⁵⁰. O montante de imposto deve ser proporcional à margem de lucros dos negócios a que é aplicada. Quanto maior for a abrangência do imposto, maior será o risco de tributação excessiva.

10.2.5. Minimizar o impacto nas *start-ups* e nas pequenas e médias empresas

Os constrangimentos que podem surgir da introdução de medidas provisórias podem afetar especialmente as *start-ups* e as pequenas e médias empresas⁵¹. Essas medidas terão associadas obrigações de *compliance*. Nas fases iniciais de uma atividade económica, o custo dessas obrigações pode ser muito elevado e a receita gerada pode ser baixa. Por esta razão, qualquer medida que surja deve ser de fácil implementação e administração. Tem que ter um limite que não afete as *start-ups* e as pequenas e médias empresas, mas também não pode beneficiá-las ou discriminá-las em função das empresas de maiores dimensões. O único modo de as empresas de menor calibre suportarem possíveis impostos que sejam introduzidos é através da obtenção de maiores receitas. Por isso mesmo, a implementação de um novo imposto não pode ser arbitrária. Esse imposto deve ter limites que devem ser definidos com base nos resultados do último período de atividade do negócio.

10.2.6. Minimizar os custos e a complexidade

Em qualquer elaboração legislativa de um imposto, os custos de *compliance* para as autoridades tributárias e para os contribuintes devem sempre ser tidos em conta. Qualquer medida que seja implementada deve ter custos e nível de complexidade mínimos. Para que isto seja possível, é importante determinar o lugar onde ocorre a oferta dos serviços digitais e se a mesma é ou não feita na jurisdição onde ocorre a tributação. A regra mais adequada para determinar o local onde é feita a oferta vai depender do tipo de serviço digital que esteja em causa.

⁵⁰ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation –Interim Report 2018, p. 187.

⁵¹ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018.

11. Medidas internas adotadas por alguns países

Face à indecisão, incerteza e complexidade que uma medida global implica, e tendo em conta que o tema tributação da economia digital é de máxima urgência, alguns países decidiram avançar com medidas internas. Analisaremos alguns exemplos.

11.1. França

A França foi um dos países que decidiu chegar-se à frente no combate aos desafios colocados pela tributação no contexto atual.

Os operadores de vídeo sediados em França consideravam que os operadores estrangeiros beneficiavam de taxas de tributação mais baixas e que isso, naturalmente, influenciava o mercado. Esta terá sido uma das razões para que, em 2014, a França anunciasse uma norma que prevê a tributação de conteúdo digital. A partir de Janeiro de 2015, passou a aplicar-se uma taxa de 2% ao *Video on demand*⁵² e às subscrições do *Video on demand* (como, por exemplo, a Netflix e o iTunes) que operam em França, mas cuja sede se encontra no estrangeiro, desde que as suas receitas sejam superiores a dez mil euros. “No caso de serviços de *Video on demand*, a responsabilidade fiscal surge se o público (ou seja, uma pessoa que visualiza o conteúdo não sujeito ao imposto sobre o valor acrescentado) estiver localizado em França (ou seja, um utilizador da *Internet* estabelecido, domiciliado ou normalmente residente).” (OECD, 2018).

Através desta norma, pretendeu-se equilibrar o valor tributário aplicável aos operadores residentes em França e aos não residentes. Além disso, através deste novo imposto, podemos ver que está a ser feito um esforço para que os princípios da igualdade e da neutralidade sejam alcançados.

Outra das medidas impostas por França foi a tributação dos serviços digitais desde 1 de janeiro de 2019. Esta medida surgiu devido ao facto de não haver concordância entre o local onde o lucro das atividades digitais é tributado e o “quando e como o valor correspondente é efetivamente gerado”⁵³ (KPMG, 2019). Ou seja, o sistema tributário francês não tinha em conta o local onde o valor era criado pelas atividades digitais. A norma pretende aplicar uma taxa de 3% ao total de receita obtida pelas operações digitais, nas quais os utilizadores franceses tenham

⁵² *Video on demand* (VOD) é um sistema de programação que permite aos utilizadores seleccionar, assistir e ouvir conteúdos tais como filmes e programas de TV.

⁵³ KPMG – France: Digital services tax (3%) is enacted.

uma contribuição significativa para a criação de valor. Em concreto, a medida estabeleceu o seguinte:

- “o fornecimento de uma interface digital que permite aos utilizadores estabelecer contactos e interagir com outras pessoas (“serviços de intermediários”). Há uma lista de serviços excluídos, como, por exemplo, o fornecimento de conteúdo digital, serviços de comunicação e serviços de pagamento qualificados na aceção do artigo L. 314-1 do Código Monetário e Financeiro Francês.” (KPMG, 2019);
- “Prestação de serviços a anunciantes que visam a colocação de mensagens publicitárias direcionadas nas plataformas digitais, a partir de dados recolhidos sobre os utilizadores e gerados a partir da consulta dessa plataforma. A compra e armazenamento de mensagens publicitárias, monitoramento de publicidade e medição de desempenho, bem como a gestão e transmissão de dados do utilizador também se enquadram nesta categoria (“serviços de publicidade com base nos dados dos usuários”). Os serviços de publicidade numa plataforma digital que não são direcionados com base nos dados dos utilizadores são, de facto, isentos de impostos” (KPMG, 2019).

Em termos de valores, entrarão no âmbito desta norma as entidades que ofereçam os serviços digitais acima referidos e cuja receita de grupo ultrapasse os 750 milhões de euros na sua atividade mundial e os 25 milhões de euros em França. Isto aplicar-se-á tanto a entidades residentes como a entidades estrangeiras. Após o anúncio desta medida, e devido ao facto de a mesma afetar várias entidades (Google, Facebook, Amazon, Apple) dos Estados Unidos da América, este país divulgou que iria retaliar, aplicando taxas mais elevadas a produtos franceses, tais como o champanhe e o queijo. Após isto, o Governo de França disse que estava disposto a adiar a implementação da medida e que só a aplicaria se até ao final de 2020 a OCDE não chegasse a um acordo multilateral que definisse como tais entidades devem ser tributadas⁵⁴.

11.2. Reino Unido

O Reino Unido avançou com uma medida tributária, aplicável desde 1 de abril de 2015⁵⁵, a empresas residentes e não residentes, embora a medida funcione de maneira diferente para os dois casos. Se se tratar de uma entidade residente no Reino Unido, o imposto só se aplicará quando se considere que os lucros estão a ser desviados para entidades estrangeiras que não apliquem uma taxa de pelo menos 80% relativamente àquela que é aplicada no Reino Unido.

⁵⁴ BBC – France agrees to delay new tax on tech giants.

⁵⁵ A medida foi revista em 2018.

Se estivermos a falar de uma entidade não residente, a taxa aplica-se quando esteja em vigor um acordo que leve a que a mesma não seja tributada no Reino Unido⁵⁶.

Outra situação em que o imposto atua é quando uma entidade tenha atividade de fornecimento de bens e serviços e projete o negócio de modo a evitar, intencionalmente, a criação de um estabelecimento estável no Reino Unido, fugindo, assim, à tributação aplicada neste território. O valor da taxa é de 25% (à exceção das atividades relacionadas com gás e petróleo, cuja taxa é de 55%) e, em regra, não se aplica a pequenas e médias empresas. Cabe às empresas que, possivelmente, estejam abrangidas por estas circunstâncias informar as autoridades tributárias do Reino Unido⁵⁷.

Uma outra medida⁵⁸ tomada pelo Reino Unido, desde abril de 2020, foi a criação de um imposto de 2% para entidades cuja receita mundial seja de cerca de 500 milhões de libras e para entidades sediadas no Reino Unido cuja receita seja superior a 25 milhões de libras. Estarão abrangidas pela medida as redes sociais, a publicidade *online* e os motores de busca. As *startups* não serão incluídas.

11.3. Espanha

A Espanha tem uma medida planeada que só se aplicará em 2020 e se a OCDE não for capaz de chegar a um consenso multilateral com todos os países no que à tributação respeita. A norma visa tributar os serviços digitais. O governo espanhol prevê que a medida gere 968 milhões de euros por ano.

Qualquer entidade com uma presença significativa neste país será sujeita a este imposto, se o volume de negócios a nível mundial for superior a 750 milhões de euros ou se esse volume em Espanha for superior a 3 milhões de euros. Tendo em conta que é uma medida que assenta muito na participação de utilizadores, a mesma irá afetar mais determinados tipos de serviços, a saber: a publicidade *online* dirigida aos utilizadores, qualquer plataforma *online* que proporcione a interação entre utilizadores e qualquer plataforma digital que recolha dados de

⁵⁶ KPMG – Diverted Profits Tax: Navigating your way.

⁵⁷ HM REVENUE & CUSTOMS – Diverted Profits Tax: Guidance. Disponível em: https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/768204/Diverted_Profits_Tax_-_Guidance_December_2018_.pdf

⁵⁸ GOV.UK – Digital Services Tax. Disponível em: <https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>

utilizadores. A valor do imposto, a acontecer, será de 3% sobre os montantes supramencionados⁵⁹.

11.4. Itália

À semelhança de outros países, a Itália criou, também, uma norma cujo objetivo é o de aplicar um imposto aos serviços digitais. O imposto irá incidir sobre volumes de negócio iguais ou superiores a 750 milhões de euros (obtidos num contexto mundial) e volumes de negócio iguais ou superiores a 5 milhões e meio de euros para receitas obtidas em Itália. O imposto “apenas” se aplicará à publicidade *online* colocada numa determinada plataforma, onde estejam presentes utilizadores, a plataformas digitais que facilitem a troca de informações e ou bens ou serviços entre utilizadores e à transmissão de dados de utilizadores, levada a cabo pelas plataformas digitais. O valor da taxa será de 3% e começou a ser aplicada a 1 de janeiro de 2020⁶⁰.

⁵⁹ KPMG – Spain: Digital services tax legislation, update. Disponível em: <https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/03/tmf-spain-digital-services-tax-legislation-update.html>

⁶⁰ ERNST & YOUNG – Italy’s Digital Services Tax enters into force as of 1 January 2020.

12. As grandes multinacionais

As grandes multinacionais são as empresas que mais valor criam. São as que têm maiores dimensões, as mais tecnologicamente desenvolvidas e as que dispõem de maiores volumes de recursos humanos altamente qualificados. Com alguma frequência, estão no mercado em situação de monopólio. Porém, são estas empresas as que mais facilmente criam estratégias e mecanismos de fraude e evasão fiscal e que usam o seu poderio a todos os níveis para contornar os sistemas fiscais.

De seguida, iremos analisar os casos de algumas empresas.

12.1. Google e Facebook

A Google e o Facebook controlam, aproximadamente, dois terços da receita global proveniente da publicidade *online*. A crise financeira que o mundo atravessou há poucos anos chamou a atenção para o facto de algumas gigantes multinacionais pagarem baixos impostos. Dois exemplos são o Facebook e a Google. Estas entidades usam mecanismos para evitar a tributação. Estas empresas aproveitam-se do facto de não terem uma presença física em muitos países para evitarem ser tributadas⁶¹. Além disso, nos dias de hoje, é possível uma empresa ter residência num determinado local e ter uma morada diferente para efeitos fiscais noutro local. A tendência das grandes multinacionais é ter uma morada fiscal num país em que as taxas de tributação sejam baixas ou, até mesmo, nulas. Estes locais são designados por paraísos fiscais⁶².

Outra característica é o facto de estas entidades terem um elevado número de subsidiárias, podendo transferir os lucros de umas para as outras⁶³. Enquanto os sistemas de tributação se continuarem a basear na presença física e enquanto não tiverem em conta as características dos negócios digitais, este tipo de empresas poderá continuar a pagar taxas baixíssimas de imposto e ao mesmo tempo a ter receitas extremamente elevadas. Estes mecanismos podem, por certo, consistir numa violação ao princípio da igualdade, na medida em que a economia tradicional não tem forma de se comportar da mesma maneira, saindo, por isso, prejudicada. A questão que se coloca é saber como é que este problema pode ser solucionado no que respeita a este tipo de empresas.

⁶¹ FUCHS, CHRISTIAN – The online advertising tax: A digital policy innovation.

⁶² Um paraíso fiscal é um país que proporciona a indivíduos ou empresas uma baixa ou inexistente carga tributária. Geralmente estes países não partilham informações financeiras para o exterior. Como exemplos deste tipo de países temos as Ilhas Bermudas; Barbados; Aruba ou Andorra. Para informações adicionais consultar o link: <https://www.pwc.pt/pt/pwcinfisisco/guia-fiscal/2019/paraísos-fiscais.html>

⁶³ OECD – OECD Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations.

Antes de se poder dar uma resposta a essa questão, primeiro é preciso ter em conta alguns fatores, nomeadamente, de que forma é que estas entidades criam valor. Os principais elementos usados são a tecnologia (algoritmos⁶⁴ e *software*⁶⁵), a publicidade *online* – que, por não ter presença física, atraiçoa a legislação tributária – e a transmissão de dados de utilizadores. É lógico que, para que a publicidade exista e tenha resultados, é necessário que existam utilizadores a interagir entre si nas plataformas digitais. Ao contrário do que a Google tenta afirmar, não são os engenheiros que trabalham na empresa e que têm como função a construção de *softwares* que geram valor por si sós⁶⁶. Estes últimos são apenas responsáveis pela formação das infraestruturas digitais que são, depois, colocadas à disposição de quem as quiser utilizar. Assumindo, então, que há criação de valor, resta-nos saber como deve ser tributada.

A Google e o Facebook operam em muitos países diferentes ao mesmo tempo. Ou seja, a jurisdição competente para tributar não é clara. Considerando os elementos acima referidos, podemos concluir que é possível que a plataforma utilizada, os utilizadores e os anúncios publicitários possam estar todos localizados em países diferentes. Assim, de modo a simplificar e a tornar a tributação mais justa, a tributação deve ocorrer no local onde os utilizadores estão. Se estivermos, por exemplo, em Portugal, acedermos a um *link* de publicidade *online* e esse *link* pertencer a outro país, a tributação deve ocorrer em Portugal, porque é em Portugal que está situado o utilizador⁶⁷. Este é o local onde o serviço é fornecido e onde os dados são introduzidos e transmitidos. A localização dos utilizadores pode ser verificada através do endereço de protocolo de *Internet*. O acesso a esta informação permite, também, personalizar a publicidade, de acordo com o país onde esse endereço esteja localizado.

Tributar de acordo com o local onde existe a criação de valor implicaria que entidades como a Google ou o Facebook analisassem o volume de receitas gerado em cada lugar. A partir dos valores obtidos, seria definida a carga tributária.

No caso da Google, esta atua como uma ponte entre os anúncios publicitários e os *websites*. A Google foi alvo de uma grande investigação por parte da Comissão Europeia, tendo sido revistos inúmeros contratos que esta celebrou com outras partes. Algumas das regras impostas pela Google passavam por proibir as entidades com quem negociou de terem nas suas

⁶⁴ Algoritmo pode ser definido como um conjunto de operações sequenciais, lógicas e não ambíguas, que, aplicadas a um conjunto de dados, permite encontrar a solução para um problema num número finito de passos. Para mais detalhes, consultar o *link*: <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/algoritmo>

⁶⁵ *Software* pode ser definido como um conjunto de instruções escritas, interpretadas por um computador e que tem por objetivo a execução de tarefas específicas.

⁶⁶ FUCHS, CHRISTIAN – The online advertising tax: A digital policy innovation.

⁶⁷ FUCHS, CHRISTIAN – The online advertising tax: A digital policy innovation.

páginas anúncios publicitários de concorrentes. Depois alterou esta regra e estabeleceu que os concorrentes não podiam colocar os seus anúncios nas partes mais visíveis e mais frequentemente usadas. Além destas duas regras, a Google exigiu que antes de qualquer alteração referente aos anúncios publicitários, as entidades que os colocavam, tinham de ter aprovação prévia por parte da Google. Desta maneira esta grande multinacional conseguia controlar uma grande parte do mercado. Na visão da Comissão Europeia esta prática constituiu um abuso de posição dominante. Por esta razão, foi aplicada uma multa de 1.494 milhões de euros à Google.

12.2. Apple

A Apple é uma das maiores multinacionais a nível mundial e estabeleceu-se na Irlanda. Este país é conhecido pelas suas políticas económicas favoráveis à fixação de grandes empresas, uma vez que as taxas de imposto são baixas. Desta maneira, essas grandes entidades conseguem lucrar mais e o próprio país consegue enriquecer.

A criação de valor da Apple ocorria nos Estados Unidos da América, os produtos eram feitos na China e depois eram distribuídos apenas a partir dos Estados Unidos da América e da Irlanda. De modo a ser sujeita a menor tributação, foi organizado um esquema levado a cabo através de duas subsidiárias da Apple: Apple Sales International e Apple Operation Europe, ambas sediadas na Irlanda⁶⁸. Os lucros que a Apple obtinha na Europa eram legalmente transferidos para essas subsidiárias, fazendo com que o pagamento de impostos ocorresse na Irlanda a um nível muito baixo, em vez de ocorrer no local onde os produtos eram comprados. A Comissão Europeia investigou esta situação e concluiu que os benefícios fiscais recebidos pela Apple na Irlanda eram ilegais por violarem as *European Union State aid rules*⁶⁹. A Apple pagava consideravelmente menos impostos que as outras empresas, violando as regras da concorrência. A empresa foi acusada de ter fugido à tributação relativamente a quase toda a receita obtida na Europa, durante vários anos. Por esta razão, a Comissão Europeia condenou esta entidade a pagar uma multa de 13 mil milhões de euros à Irlanda⁷⁰.

⁶⁸ SOFOKLEOUS, Despoina – Transnational groups and tax avoidance: Is the relevant law in the U.K., USA and in the EU in need of reform? The cases of Google and Apple.

⁶⁹ As regras de auxílio estatais da União Europeia são vantagens, independentemente da forma, conferidas às empresas pelas autoridades públicas nacionais. Para mais desenvolvimentos, consultar:

https://ec.europa.eu/competition/state_aid/overview/index_en.html

ou

https://ec.europa.eu/regional_policy/en/policy/what/glossary/s/state-aid

⁷⁰ *European Commission - EU Commission refers Ireland to Court re Apple tax* | Ireland

Tanto a Apple como a autoridade tributária irlandesa recorreram desta decisão. A primeira, por razões óbvias, desejava não ter de pagar o montante exigido e considerava que não lhe tinha sido dada qualquer vantagem fiscal. A segunda recorreu por querer proteger o modelo económico adotado pelo país. Ou seja, para a autoridade tributária da Irlanda seria mais benéfico manter uma política económica que atrai grandes multinacionais do que receber o pagamento da multa por parte da Apple. Se o modelo económico mudasse, o país deixaria de ser atrativo para a instalação de multinacionais e, conseqüentemente, a riqueza do país diminuiria.

O caso só ficou decidido em julho de 2020. O Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) decidiu que a Apple não vai ser obrigada a pagar a multa de 13 mil milhões de euros. O TJUE concluiu⁷¹ que as exigências fiscais da autoridade tributária Irlandesa não violavam a lei da concorrência. Não ficou provado que os impostos cobrados por este Estado configuravam uma vantagem indevida face às leis da concorrência aplicadas na União Europeia⁷². Apesar destas conclusões, a Comissão Europeia decidiu recorrer da decisão.

12.3. Nike

A Nike⁷³ é uma multinacional que vende calçado e outros equipamentos desportivos. Esta entidade, bem como a autoridade tributária holandesa, foram alvo de uma grande investigação por parte da Comissão Europeia, por suspeitas de terem sido concedidos benefícios tributários na Holanda, país onde a Nike tem a sua morada fiscal, e por, possivelmente, terem acordado os preços a aplicar entre as entidades do grupo Nike e a Holanda⁷⁴.

A Nike vende os seus produtos nas suas próprias lojas *online* e físicas, mas também através de outras marcas e/ou *websites*. Estruturalmente, o grupo Nike é controlado pela

⁷¹ A decisão do Tribunal de Justiça da União Europeia poderá ser consultada em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/GA/TXT/?uri=CELEX:62016TJ0778> ou <https://curia.europa.eu/jcms/upload/docs/application/pdf/2020-07/cp200090en.pdf>.

⁷² *EURONEWS* - Apple vence recurso de 13 mil milhões contra Comissão Europeia.

⁷³ *EUROPEAN COMMISSION - State Aid SA.51284 (2018/NN) – Netherlands Possible State aid in favour of Nike*

⁷⁴ As APA(s) são acordos que permitem definir, previamente à realização de operações vinculadas, um conjunto de critérios adequados (designadamente, o método a utilizar, os elementos de comparação e os ajustamentos a introduzir, os pressupostos principais quanto à evolução futura) com vista à determinação do preço de transferência aplicável a essas operações durante um determinado período de tempo. Um acordo de fixação prévia de preços de transferência pode ser unilateral quando apenas intervém uma Administração Fiscal e um contribuinte, ou multilateral se requerer o acordo de duas ou mais Administrações Fiscais.

Para maiores detalhes consultar:

OECD - Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations. OECD publishing, 2017.

ou

OECD – Glossary of Statistical Terms – Transfer Pricing.

entidade Nike, Inc., havendo, depois, uma série de subsidiárias. A Nike, Inc. está sediada nos Estados Unidos da América. As subsidiárias desta entidade principal formam um grupo. Dentro desse grupo, uma das subsidiárias tem todo o controlo em matéria fiscal. Ou seja, esta última recebe todo o lucro de todas as outras entidades. No entanto, para efeitos fiscais, segundo as leis holandesas, estas empresas continuam a pagar impostos separadamente.

A autoridade tributária holandesa e as entidades do grupo Nike residentes na Holanda fizeram um acordo APA (*Advanced Pricing Agreement*). Este tipo de acordos entre uma administração tributária e um contribuinte permite determinar, à partida e para um determinado período de tempo, os critérios em que se vai basear a tributação. Isto quer dizer que a autoridade tributária holandesa e a Nike terão acordado os preços de transferência a serem aplicados.

Assim, na visão da Comissão Europeia, este acordo violou as regras da concorrência e várias normas do Tratado sobre o funcionamento da União Europeia, nomeadamente o artigo 107.º. Além disso, a Comissão Europeia concluiu que a autoridade tributária da Holanda concedeu as chamadas *State aid rules*⁷⁵ a subsidiárias da Nike. Embora este benefício só tenha sido concedido a algumas entidades, o mesmo acabou por afetar todo o grupo.

Assim, tanto a Nike como a Holanda poderão vir a ser sancionadas com elevadas multas.

⁷⁵ Ver nota de rodapé 50.

13. Medidas em curso para enfrentar os desafios da digitalização

Ao longo desta dissertação foram discutidas várias questões trazidas pelas alterações que estão a ocorrer na economia digital. Este capítulo pretende debruçar-se sobre algumas medidas que estão em curso para lidar com os problemas colocados, apresentadas a seguir.

- Acesso a informações das plataformas *online*: possibilitar que as autoridades tributárias tenham acesso às informações da receita gerada pelas plataformas *online*. Está a considerar-se o desenvolvimento de um plano que permita a partilha periódica e automática de informações respeitantes aos dados das plataformas digitais com as autoridades tributárias.
- Evasão *onshore* e *offshore*⁷⁶: analisar padrões comportamentais verificados na prática de evasão *onshore* e *offshore*, de forma a melhor detetá-la e dissuadi-la.
- Proporcionar um equilíbrio no mercado, evitando, por um lado, que os novos participantes sejam sobrecarregados com medidas de *compliance*, mas sem que, por outro lado, o cumprimento das normas seja descurado nas atividades existentes.
- Tomando por base boas práticas contributivas, melhorar o entendimento das obrigações tributárias, designadamente nas atividades *online* e nas atividades transfronteiriças, e promover o reporte voluntário e transparente.
- Promover a partilha de informações entre autoridades tributárias para construção de uma base de dados de boas práticas e desenvolvimentos na adaptação ao uso de novas tecnologias, para melhorar o processo de tributação.
- Analisar de que forma a integração de sistemas de informação governamentais e não governamentais pode conduzir a oportunidades, mas também a riscos, e considerar opções para, por um lado, mitigar os riscos e, por outro lado, potenciar os benefícios.
- Analisar o risco de evasão fiscal potencialmente causado pela tecnologia *blockchain*⁷⁷, em geral, e pelas criptomoedas⁷⁸, em particular, e as possíveis soluções. Estas podem passar, por exemplo, por reportes de plataformas digitais com informação sobre os ativos digitais transacionados, como as criptomoedas.

⁷⁶ Ou seja, a manutenção de lucros em países diferentes dos da residência e que na grande maioria das vezes se tratam de paraísos fiscais.

⁷⁷ Uma *blockchain* é uma espécie de livro que guarda todas as transações digitais feitas através de uma moeda digital. Este mecanismo é descentralizado e está presente em todos os computadores que façam uso dessa moeda digital. As transações realizadas são registadas em blocos que se interligam. As pessoas ou entidades que realizam as transações só podem ser conhecidas através de uma chave digital própria. Desta maneira, garante-se o anonimato e a segurança. Para mais desenvolvimentos, consultar o seguinte link: <http://www.oecd.org/daf/blockchain/>

⁷⁸ As criptomoedas são moedas digitais utilizadas numa *blockchain*. Um exemplo deste tipo de moedas é a *Bitcoin*.

14. Conclusões

A missão dos impostos é o financiamento de fins públicos, sejam eles de natureza financeira, económica ou social. No entanto, atualmente, esse objetivo não é alcançado de forma plena, porque as transformações digitais têm levado a que muitos negócios digitais usem estratégias para evitarem a tributação. Isto acontece porque os sistemas tributários estão desadequados face às atuais circunstâncias e desenvolvimentos tecnológicos. A solução passa pela reformulação e adequação das normas fiscais à nova realidade.

Os princípios fiscais, que têm acompanhado o Direito Fiscal desde sempre, precisam, também, de ser interpretados à luz da nova realidade digital. Atualmente, a criação de valor ocorre de inúmeras maneiras e a tendência, devido à crescente e contínua transformação digital, será para que os meios através dos quais se pode criar valor aumentem. Assim, as normas tributárias têm que ter capacidade de atuação nos locais onde o valor é criado, não relevando se a criação ocorre por meios físicos ou digitais.

Neste âmbito, analisámos, de forma especial, o conceito de estabelecimento estável, baseado em elementos físicos, que ocupa lugar central na determinação da jurisdição da tributação. Compreendemos, contudo, que, para que possa continuar a ser uma referência, é necessária a reestruturação do conceito, fazendo-o depender de fatores físicos e de fatores digitais e atender ao formato do negócio. De facto, os negócios digitais têm características próprias, que devem ser estudadas e analisadas, de modo a que a criação de novas normas ou a reformulação das já existentes seja de acordo com essas mesmas características, sob pena de o sistema tributário continuar desadequado.

Depreendemos, então, que as adaptações aos princípios e normas fiscais representam um esforço hercúleo, não só pela complexidade e diversidade das matérias a ter em conta, como também pela dependência que tal terá de acordos entre países heterogéneos, nos mais diversos níveis.

Como pudemos observar ao longo desta dissertação, há países que possuem sistemas tributários favoráveis à fixação das grandes multinacionais, que poderão considerar que não é necessária qualquer reforma, como são os casos da Irlanda e da Holanda. Isto deve-se ao facto de não estarem interessados em perder as margens de lucro proporcionadas pela atividade das multinacionais, desincentivando, assim, o diálogo internacional.

O facto de a OCDE estar a desenvolver esforços no sentido de chamar a atenção dos países para a necessidade de um consenso global é um bom presságio para que os sistemas tributários dos diversos países sofram modificações. Este é, de resto, um dos principais

objetivos da OCDE, até ao final de 2020. No entanto, a situação pandémica que o mundo está a atravessar pode adiar o cumprimento deste objetivo, fazendo-nos aguardar mais algum tempo até ouvirmos os países pronunciarem-se em uníssono.

Ainda assim, alguns países já adotaram medidas internas para fazer face aos desafios digitais. Embora essas medidas possam ser tomadas como exemplo para outros territórios, consideramos ser ainda cedo para avaliar os impactos positivos e negativos que as mesmas possam produzir na tributação e na economia.

A reformulação dos sistemas fiscais pode levar a que as grandes multinacionais tenham que rever as suas estratégias de negócio e, até mesmo, as suas estruturas organizacionais. Alguns dos principais problemas que é necessário combater são a falta de transparência, a fraude e a evasão fiscal por parte das empresas. Naturalmente, se as normas tributárias não acompanharem os desenvolvimentos tecnológicos das multinacionais, estas continuarão a criar mecanismos para ludibriar os sistemas tributários e os problemas manter-se-ão. Além disso, este tipo de atuação afeta a receita dos Estados, o que pode levar ao surgimento de barreiras à entrada de outras empresas no mercado, a políticas de preços excessivos – proporcionadas pela falta de concorrência – e à imposição de monopólios.

Em suma, apesar de já estarem em curso medidas para combater os problemas existentes, a verdade é que, neste momento, as atuais normas tributárias não são capazes nem eficazes. Os negócios digitais estão a ganhar e os sistemas fiscais (e em consequência os Estados) estão a perder. É necessário ter em conta que, possivelmente, os negócios digitais continuarão a desenvolver-se a um nível mais rápido do que as medidas tributárias que abrangem esses mesmos negócios. Os sistemas tributários não podem permitir que as consequências acima referidas continuem a ocorrer. Não podem dar ainda mais tempo às atividades digitais para que estas continuem a criar mecanismos e estratégias para defraudar as normas tributárias. Não podem, simplesmente, ficar a assistir.

Face a tudo o que foi referido, e sendo muitas vezes contraditórios e opostos os objetivos das empresas (direcionadas para obtenção do máximo lucro) e dos Estados (preocupados com o bem-estar económico e social dos cidadãos), adivinha-se uma contenda agressiva e longa. Por isso mesmo, na nossa opinião, o consenso global é cada vez mais urgente e deverá assentar em dois pontos essenciais: chamar a atenção das empresas para a responsabilidade social e para as consequências, a longo prazo, das suas práticas; e apelar aos países para a necessidade de reformulação dos sistemas fiscais a nível global e o mais rapidamente possível.

15. Referências

ALEXANDRINO, J. Melo – **Direitos Fundamentais: Introdução Geral**. Cascais: Principia, 2007.

BBC – **France agrees to delay new tax on tech Giants**. Disponível em WWW:<URL:<https://www.bbc.com/news/business-51192369>>.

Códigos Tributários. 15.^a ed. Coimbra: Almedina, 2018.

COMISSÃO EUROPEIA – **Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que afetam diretamente o funcionamento do mercado interno**. Bruxelas. Disponível em WWW:<URL:<https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016PC0026&from=PT>>.

ERNST & YOUNG – **Italy's Digital Services Tax enters into force as of 1 January 2020**. Disponível em WWW:<URL:https://assets.ey.com/content/dam/ey-sites/ey-com/en_gl/topics/tax/tax-alerts-pdf/ey-italy-dst-enters-into-force-as-of-1-january-2020.pdf?download>.

EUROPEAN COMMISSION – **State Aid SA.51284 (2018/NN) – Netherlands. Possible State aid in favour of Nike**. Disponível em WWW<URL:https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases1/201927/277937_2079330_55_2.pdf>.

EUROPEAN COMMISSION – **EU Commission refers Ireland to Court re Apple tax**. Disponível em WWW<URL:https://ec.europa.eu/ireland/news/eu-commission-refers-ireland-to-court-re-apple-tax_en>.

EUROPEAN COMMISSION – **Fair Taxation for the Digital Economy**. Disponível em WWW:<URL:https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/factsheet_digital_taxation_21032018_en.pdf>.

EUROPEAN COMMISSION – **Fair Taxation of the Digital Economy**. Disponível em WWW:<URL:https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en>.

EUROPEAN COMMISSION – **Glossary: State Aid**. Disponível em WWW<URL:https://ec.europa.eu/regional_policy/en/policy/what/glossary/s/state-aid>.

EUROPEAN COMMISSION – **Possible State aid in favour of Nike**. Brussels. Disponível em WWW:<URL:https://ec.europa.eu/competition/state_aid/cases1/201927/277937_2079330_55_2.pdf>.

- FERRAZ, Roberto – **Princípios e Limites da Tributação**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005.
- FORBES – **Apple And Ireland Challenge EU Over \$14.4 Billion Tax Ruling**. Disponível em WWW:<URL:<https://www.forbes.com/sites/isabeltogoh/2019/09/16/apple-and-ireland-challenge-eu-over-144-billion-tax-ruling/#4e10a613c2fd>>.
- FUCHS, Christian – **The online advertising tax: A digital policy innovation**. Westminster: CAMRI, 2018.
- GENERAL COURT OF THE EUROPEAN UNION – **Judgment of 15.7.2020 – Cases T-778/16 and T-892/16: Ireland and Others V Commission**. Luxembourg: 2020.
- GENERAL COURT OF THE EUROPEAN UNION – **The General Court of the European Union annuls the decision taken by the Commission regarding the Irish tax rulings in favour of Apple**. Luxembourg: 2020.
- GOMES, Nuno Sá – **Evasão Fiscal, Infração Fiscal e Processo Penal Fiscal**. 2.^a ed. Lisboa: Rei dos Livros, 2000.
- GOV.UK – **Digital Services Tax**. Disponível em WWW:<URL:<https://www.gov.uk/government/publications/introduction-of-the-digital-services-tax/digital-services-tax>>.
- HM REVENUE & CUSTOMS – **Diverted Profits Tax: Guidance**. Disponível em WWW:<URL:https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/768204/Diverted_Profits_Tax_-_Guidance_December_2018_.pdf>.
- IBFD – **Taxing the Digital Economy: The EU proposals and other insights**. Amsterdam: Pasquale Pistone and Dennis Weber, 2019.
- KPMG – **Diverted Profits Tax: Navigating your way**. Disponível em WWW:<URL:<https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/pdf/2015/09/diverted-profits-tax-navigating-your-way.pdf>>.
- KPMG – **France: Digital services tax (3%) is enacted**. Disponível em WWW:<URL:<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2019/07/tnf-france-digital-services-tax-enacted.html>>.
- KPMG – **Spain: Digital services tax legislation, update**. Disponível em WWW:<URL:<https://home.kpmg/us/en/home/insights/2020/03/tnf-spain-digital-services-tax-legislation-update.html>>.
- MIRANDA, Jorge – **Direitos Fundamentais, Tomo IV**. Coimbra: Coimbra Editora, 2000.

NABAIS, José Casalta – **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2017.

OCDE – **Convenção Modelo: Convenção entre o (Estado A) e o (Estado B) em matéria de imposto sobre o rendimento e sobre o património**. Disponível em WWW:<URL:https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_e_vitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf>.

OCDE – **Princípios aplicáveis em matéria de preços de transferência destinados às empresas multinacionais**. Disponível em WWW:<URL:<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/9789264192218-sum-pt.pdf?expires=1598997054&id=id&accname=guest&checksum=476A65D62762C26EE8044307F8FB83BB>>.

OECD – **Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing**. Disponível em WWW:<URL:<http://dx.doi.org/10.1787/9789264218789-en>>.

OECD – **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD Publishing, 2018.

OECD – **Transfer Pricing for Multinational Enterprises and Tax Administration**. Paris: OECD Publishing, 2017.

SOFOKLEOUS, Despoina – **Transnational groups and tax avoidance: Is the relevant law in the U.K., USA and in the EU in need of reform? The cases of Google and Apple**. Essex: University of Essex, 2019.

TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2015.

TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2016.

TEIXEIRA, Glória – **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2018.

WILLIAMS, David W. – **Trends in international taxation**. Amsterdam: IBFD Publications, 1991.