

2º CICLO DE ESTUDOS

CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS

A tributação da economia digital: realismo ou ilusão?

Karin Medeiros Mota

M

2021



A TRIBUTAÇÃO DA ECONOMIA DIGITAL: REALISMO OU ILUSÃO?

Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas, apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto para obtenção do grau de Mestre. Elaborada com a orientação da Professora Doutora Glória Teixeira.

AGRADECIMENTOS

Neste espaço agradeço a todos os que me apoiaram ao longo do meu percurso estudantil e académico, aos que foram exemplo e inspiração, principalmente nos períodos mais tempestuosos.

Devo o que sou e fiz aos meus pais Emília e Janduí, minha irmã Karol, meu marido Ruben, aos professores que me acompanharam e conduziram ao saber, desde a escola primária à Faculdade de Direito da Universidade do Porto, especialmente à professora Glória Teixeira, que sempre soube desmistificar o Direito e com simpatia transmitir conhecimentos aos seus alunos.

Ainda foi primordial o suporte fornecido ao longo dos últimos anos pelos meus amigos Catarina, Francisca, Luís, Mafalda, Mariana Rodrigues, Mariana Isabel, Sara e particularmente Daniela.

Resumo: Com o crescimento exponencial do universo digital houve uma transformação aguda na sociedade, não apenas no que respeita às interações, mas também no que se refere à economia como um todo. Surgem novos modelos de negócio, e outros, como a publicidade, sofrem uma modificação ou migração para o campo digital. Por seu turno, o Direito Tributário, assente há muito num conceito de estabelecimento estável, onde negócios, produtos e serviços eram locais, fixos, passa a tornar-se obsoleto, na medida em que deixa de fora da tributação os negócios mais rentáveis na atualidade, as gigantes digitais, culminando numa perda de receita tributária considerável. Desta forma, aponta-se nesse trabalho a problematização que envolve o Direito Tributário na atualidade e a revolução que visa flexibilizar as suas normas.

Palavras-chave: tributação, economia digital, revolução, novos conceitos.

Abstract: With the exponential growth of the digital universe there was a sharp transformation in society, not only concerning interactions, but also the economy as a whole. New business models emerge, and others, such as advertising, undergo modification or migration to the digital field. In turn, Tax Law, based for a long time on a concept of permanent establishment, where businesses, products and services were local, fixed, becomes obsolete, as it leaves out of taxation the most profitable businesses today, the digital giants, culminating in a considerable loss of tax revenue. In this way, this work points out the problematization that involves Tax Law today and the revolution that aims to make its rules more flexible.

Keywords: taxation, digital economy, revolution, new concepts.

SUMÁRIO

I. ABREVIATURAS	1
II. INTRODUÇÃO	3
III. CAPÍTULO I. AS NOVAS FIGURAS EMERGENTES DA INTEGRAÇÃO VIRTUAL COMERCIAL E A DESATUALIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL	5
1. Os elementos de conexão da tributação internacional – um enquadramento	8
2. A crise dos elementos de conexão	11
IV. CAPÍTULO II. AS FORMULAÇÕES ESPECIALIZADAS PARA SOLUCIONAR O VÁCUO TRIBUTÁRIO NA ECONOMIA DIGITAL	12
1. As propostas da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico (OCDE)	12
2. As propostas da Comissão Europeia	17
3. Críticas e outras contribuições	19
V. CAPÍTULO III. COVID-19 – O ESTOPIM DE UMA REVOLUÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL?	24
1. Os impactos económicos da pandemia da COVID-19 e a reconfiguração do comércio	24
2. A experiência brasileira na crise	26
3. O percurso português	28
4. Um panorama global	30
VI. CONCLUSÃO	32
VII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS	34

I. ABREVIATURAS

Art.º	Artigo
N.º	Número
P.	Página
MNEs	Multinational enterprises
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
CM-OCDE	Convenção Modelo da OCDE sobre o Rendimento e o Património
DVD	Digital Versatile Disc
I.e.	Id est
Op. cit.	Obra citada
Apud	Conforme/segundo
Vol.	Volume
V.g.	Verbi Gratia
UE	União Europeia
EE	Estabelecimento estável
COM	Comunicação da Comissão Europeia
BEPS	Action Plans on Base Erosion and Profit Shifting
URL	Uniform Resource Locator
EUA	Estados Unidos da América
IRC	Imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas
IRS	Imposto sobre o rendimento das pessoas singulares
IP	Internet Protocol
PDF	Portable Document Format
IMI	Imposto Municipal sobre Imóveis
IMT	Imposto Municipal sobre a Transmissão Onerosa de Imóveis

IS	Imposto de Selo
IUC	Imposto Único de Circulação
IEC	Imposto Especial de Consumo
IVA	Imposto sobre o Valor Acrescentado
IaaS	Infrastructure as a Service
PaaS	Platform as a Service
SaaS	Software as a Service

II. INTRODUÇÃO

A sociedade, assim como as componentes da sua organização, tem se desenvolvido de forma célere nas últimas décadas e neste mesmo avançar, se tem assistido à transformação do Estado e das suas instituições. Todavia, ainda que haja tal evolução, faz-se necessária a realização de despesas, não obstante de forma equilibrada, e ao seguir este propósito, o Estado carece de sustentação financeira, que por sua vez é maioritariamente conseguida através receitas fiscais, constituindo estas a mais importante fatia dos ativos angariados pelo Estado.

É no sentido de prosseguir diversos objetivos centrais que o Estado forja e encarrega-se de proceder à tributação. A sua soberania fiscal representa um dos mais antigos e estáveis poderes na sua relação com os cidadãos. E esta soberania hoje se encontra limitada em decorrência da plurilocalização dos rendimentos – outra consequência oriunda do avanço social e tecnológico. A mobilidade de pessoas, dos meios de produção e a dinamização do comércio veio obrigar os Estados a limitar o seu poder tributário, repartindo-o através de acordos cujo principal enfoque é evitar a dupla tributação e ao mesmo tempo, a erosão da base tributável, pautando-se pelo escopo de alcançar uma tributação mais justa e equitativa para os contribuintes e também para as jurisdições envolvidas.

O presente trabalho centra-se nesse duelo entre as jurisdições e atualizações tecnológicas, que vem questionar as bases da tributação tradicional. Nesse percurso, atentou-se ao enquadramento do sistema de tributação internacional tradicional e em algumas das muitas propostas ou linhas de pensamento existentes, realizando-se pesquisa bibliográfica, com o objetivo de avaliar a tendência que vem sendo seguida no campo da tributação internacional fiscal, nomeadamente centrada no prisma das sociedades comerciais modernas, caracterizadas pela sua alta mobilidade e alcance e ao mesmo tempo, pela falta de corporeidade ou presença física.

Apontou-se as dificuldades que os elementos de conexão do Direito Tributário Tradicional têm enfrentado, com a sua rigidez, permanência. A desigualdade acarretada pela tributação diferenciada entre o setor do comércio tradicional e o *e-commerce*, mostrando o incumprimento da neutralidade fiscal e ainda o aproveitamento não ético da estrutura dos Estados da fonte.

Nesta senda, dentre as principais propostas existentes com o intuito de corrigir esse vácuo tributário e os conflitos positivos que venham a existir pela aplicação unilateral de

tributos digitais, destacamos as propostas perpetradas pela OCDE, a UE, além das diversas contribuições singulares de especialistas.

Por fim, observou-se o impacto que a pandemia da COVID-19 teve sobre a economia, a reconfiguração do comércio, com a tendente migração para o setor digital e os reflexos tributários que isso acarretou, incluindo a contribuição para o aumento do interesse em construir uma tributação da economia digital efetiva e harmónica.

III. CAPÍTULO I. AS NOVAS FIGURAS EMERGENTES DA INTEGRAÇÃO VIRTUAL COMERCIAL E A DESATUALIZAÇÃO DOS CRITÉRIOS DA TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL

Desde os finais do século XX iniciou-se um ponto de viragem no plano económico com a popularização da *internet*. O advento desta nova forma de interação despoletou também uma singular vertente económica: a economia digital, caracterizada por uma panóplia de figuras que fogem à regra dos negócios tradicionais com a formação de empreendimentos baseados meramente no plano virtual ou que apenas possuem a distribuição final de forma física.

A *internet* possibilitou uma nova forma de convivência entre os indivíduos e também uma nova estrutura mercantil. Novos produtos, serviços e formatos de transações foram criados no intento de suprir ou facilitar toda e qualquer necessidade da sociedade atual.

Dentro da tributação a tecnologia trouxe vantagens como a diminuição de custos para as operações da administração tributária e melhorias na troca de informações.

Também há que destacar o emergir do *blockchain*, que se trata de um meio direto de realizar transações, sem intermediários, e que é considerado mais seguro porque é acedido apenas pelas partes que realizam as transações através da criptografia ou assinaturas. Isso beneficia a tributação incidente nessas transações, apurando-se informação mais fiável e também facilitando a cooperação entre as jurisdições fiscais. Tem, assim, como uma característica marcante, a transparência, não permitindo manipulações. Embora existam vantagens organizacionais e de arrecadação através da tributação, há quem enalteça os perigos da utilização da inteligência artificial. Desta forma, salienta-se que é um meio que deve obedecer e sustentar padrões de segurança eficientes para a proteção dos dados dos contribuintes. Não obstante existam críticas a essa tecnologia, tem sido apicada em âmbito governamental, empresarial, de contabilidade, entre outros setores¹.

O Brasil e a Rússia são exemplos de quem já adota tecnologias tributárias neste sentido. A Rússia arrecadou mais 12,2% de receitas tributárias desde que implementou novas tecnologias para cruzamento de informações².

¹ SETYOWATI, Milla S.; UTAMI, Niken D., ARFAH H. Saragih; HENDRAWAN, Adang – Blockchain Technology Application for Value-Added Tax Systems. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity* 6, n.º. 4: 156, 2020.

² BOSSA, Gisele; GOMES, Eduardo – *Blockchain: tecnologia a serviço da troca de informações fiscais ou instrumento de ameaça à privacidade dos contribuintes?* In PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela. *Tributação da Economia Digital*, 2ª Ed., Revista dos Tribunais, 2020.

Nas supramencionadas possibilidades que a *internet* nos permite atualmente, vemos o despontar dos serviços de *streaming* que, segundo o Superior Tribunal de Justiça brasileiro³ se define como:

A tecnologia que permite a transmissão de dados e informações, utilizando a rede de computadores, de modo contínuo. Esse mecanismo é caracterizado pelo envio de dados por meio de pacotes, sem a necessidade de que o usuário realize download dos arquivos a serem executados.

O seu enquadramento jurídico é alvo de alguma divergência, havendo quem defenda que se trata de uma situação de obrigação de dar por se tratar de uma cessão de direitos temporária, outros, de uma obrigação de fazer, daí caracterizável como serviço⁴.

Com o avançar desses serviços há uma modificação nas tendências de consumo⁵: no lugar das lojas de discos, surgem os serviços de música sem armazenamento do conteúdo, sendo aquelas reproduzidas com um armazenamento temporário em cache, sem que haja, portanto, apropriação do produto, mas apenas o seu uso e que ocorre de forma rápida, fácil e barata. Da mesma forma, as locadoras de “DVD” e os canais de televisão comuns tem perdido lugar para o novo formato de transmissão de imagem, sendo este mais prático e acessível em diversos dispositivos. Falamos, ora, das conhecidas corporações *Spotify*, *Apple*, *Youtube* (*google*), *Netflix*, *Amazon Prime*, etc...

Ainda dentro das redes sociais existem vendas embutidas e retenção de dados de usuários, os consequentes espaços de *publicidade*, que também se encontram noutros sítios como os blogues.

Destaca-se ainda a *cloud computing*, aplicativos para telemóveis e computador, dentre os quais, as companhias de venda de *softwares*, como a *Microsoft* e *Apple*, as empresas de

³ STJ. Recurso especial 1559264/RJ.

⁴ FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar – A Tributação do Streaming. *Revista Direito Tributário Atual* n.º 47, 2021.

⁵ “ [...] Entre os indicadores mais relevantes desta análise, que permitem medir as alterações nos hábitos de consumo dos portugueses, destaca-se o comércio digital, representando já 18% do total de compras eletrónicas em Portugal – valor que praticamente duplicou face ao período pré-pandemia – e o aumento do peso dos pagamentos digitais, nomeadamente com o MB WAY no telemóvel, que mostram um crescimento significativo face ao período homólogo – 2 a 4 vezes superior – quer no online quer nas compras em loja, reforçando a preferência do consumidor pela redução do contacto físico e por soluções móveis, convenientes e seguras”. SIBS, 18.03.2021.

sharing economy, as plataformas de vendas como a *Amazon*, *ebay*, etc. Há uma miríade de serviços contratáveis além dos exemplificados, com tendência para o seu crescimento.

No que se refere à *computação em nuvem*, segundo a literatura especializada, existem três espécies do gênero computação em nuvem: (i) IaaS; (ii) PaaS; (iii) SaaS. Abstraindo-se dos pormenores técnicos, as atividades podem ser resumidas da seguinte forma:

Infrastructure as a Service: refere-se a um modo de armazenamento onde há uma infraestrutura que ajuda a reduzir custos dos seus contratantes na medida em que o serviço é pago conforme a necessidade de seu uso, dos recursos que se quer em cada momento. É gerido pela empresa que disponibiliza o serviço e é a ela que cabe compras de *softwares*, sistemas operativos, aplicações, etc. conforme a necessidade do cliente.

Platform as a Service: consiste na oferta da infraestrutura e também de *softwares* para desenvolvedores.

Semelhante à IaaS, a PaaS inclui a infraestrutura — servidores, armazenamento e rede —, mas também o middleware, as ferramentas de programação, serviços de business intelligence (BI), sistemas de gestão de bases de dados, entre outros. A PaaS foi concebida para suportar o ciclo de vida completo das aplicações Web: criação, teste, implementação, gestão e atualização⁶.

Software as a Service: é um serviço semelhante aos anteriores, mas que se processa totalmente em nuvem, não sendo necessária transferências para o contratante.

Esse tipo de tecnologia permite uma plurilocalização territorial que causa uma confusão no âmbito da tributação. A título de exemplo, imaginemos que uma empresa portuguesa contrata um SaaS da Google, cuja residência se encontra nos EUA, mas sua subsidiária que disponibiliza o serviço está na Irlanda e os servidores estão na Índia.

Ante o exposto, resta sublinhar que embora surjam vantagens para a administração fiscal, a tecnologia da informação também trouxe novas configurações de negócios que têm como um dos traços principais romper fronteiras territoriais e fugir aos formatos habituais das empresas fornecedoras de bens e serviços tradicionais. Essa característica demonstra-se, de

⁶ Microsoft Azure – *O que é SaaS, PaaS e IaaS?*

forma ostensiva, como uma dificuldade para a tributação internacional, tão alicerçada em critérios territoriais e de presença física.

Desta forma, o caráter virtual presente nessa nova forma de economia traz diversos problemas para a Administração Fiscal: propicia uma grande mobilidade entre os sujeitos e os rendimentos, e muitas vezes, situações de anonimato nas transações. Esses cenários se reconduzem ao fenómeno do *tax shopping*, onde os indivíduos escolhem jurisdições mais vantajosas em suas transações e assim, vê-se que há uma facilitação das situações de elisão fiscal. Ademais, há uma interferência na repartição das competências fiscais porque consubstanciam situações plurilocalizadas, onde a raiz do problema reside no possível contato de uma realidade com muitas jurisdições, aumentando a dificuldade de determinação da competência tributária que se prende, sobretudo, com os elementos de conexão usados para distribuir aquela competência, visto que constituem critérios ligados a um elemento físico.

1. Os elementos de conexão da tributação internacional – um enquadramento

Tendo em consideração as dificuldades que essas novas formas de obtenção de rendimentos (plurilocalizadas e não físicas) levantam, se tem sugerido reformas para que os sistemas fiscais se tornem adequados à tributação daquelas figuras. Entretanto, importa, antes de mais, descortinar o universo tributário no qual estamos inseridos, mais especificamente, os elementos de conexão que transitam na tributação internacional: o elemento de conexão da fonte e o da residência. Os dois elementos de conexão são alvo de escrutínio por diversos especialistas, que avançam no sentido da defesa de um e preterição do outro, ou da sua compatibilização.

O critério da residência tem base subjetiva e possibilita que o Estado tribute o rendimento auferido pelos seus residentes. É o elemento que tem uma aplicação mais ampla, precedendo a tributação na fonte em termos históricos. Por seu turno, o critério da fonte tem natureza objetiva e permite que o Estado onde o rendimento é gerado o possa tributar, mas tem uma aplicação mais restrita devido aos interesses económicos e financeiros dos Estados onde a sociedade é residente e que tenta reter o rendimento.

É no âmbito das sociedades que emerge a grande problemática da tributação de novas formas de obtenção de rendimento. Como aponta GLÓRIA TEIXEIRA⁷, o sistema fiscal português atribui primazia ao princípio da residência, em detrimento do princípio da tributação na fonte no que se concerne à tributação do capital, possuindo um cariz excecional e taxas reduzidas. No entanto, o estabelecimento estável (EE), critério constante no princípio da tributação da fonte, tem sido trazido à tona como um ponto elementar da tributação da economia digital, seja para ser criticado ou enaltecido, sobretudo pelos Estados onde o lucro é gerado e nada auferem, mesmo após o aproveitamento de toda a estrutura que oferece, a nível de políticas, legislação e de organização do mercado.

Ao analisar o critério do estabelecimento estável nos deparamos com um quadro legal que apresenta formulações que o caracterizam de forma bastante estática. De acordo com o n.º 1 do art.º 5º da Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (CM-OCDE)⁸ temos critérios que demonstram uma conceção de rigidez e materialidade, de um necessário assentamento da sociedade comercial num dado território e num dado tempo, por diversas formas possíveis (como se vê nos parágrafos do Comentário à CM-OCDE), exercendo uma atividade comercial. No art.º 5º ainda fica clara a necessidade de permanência, excluindo-se as atividades transitórias exercidas no território⁹.

Há uma lista exemplificativa positiva no n.º 2 e por outro lado, outra lista negativa no n.º 4, ambos da mesma norma em análise. Nega-se a configuração de uma estrutura como estabelecimento estável se não se denotar que dela de facto origina-se o lucro, sendo antes estruturas acessórias ou preparatórias de uma sociedade, como parte necessária à prossecução da atividade desta, mas sem que se possua o mesmo objeto (v.g. armazém de depósito).

Em relação às demais normas do articulado, realiza-se uma ficção que não deixa de demonstrar a inaptidão deste critério para a tributação de novas formas de atividades comerciais como veremos mais à frente. O EE por ficção flexibiliza alguns dos critérios constantes do n.º 1 do art.º 5º da CM-OCDE nos n.ºs 3 e 5 da mesma norma. Primeiramente, substitui-se o critério de “instalação fixa” por um critério temporal no âmbito de um estaleiro de construção e no

⁷ TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*, 4ª Ed., Almedina, 2016, p. 258.

⁸ Destaca-se a previsão da norma: “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”.

⁹ O Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas português tem uma previsão semelhante.

estabelecimento estável agência, pela habitualidade e atuação dependente de um agente no exercício de atividades para uma empresa.

Do brevíssimo contexto normativo exposto decorre que o estabelecimento estável exige parâmetros basilares para sua verificação, como a permanência, a substância da atividade realizada e principalmente: a presença física (“fiscalidade”)¹⁰ da sociedade em dado local.

Ora, embora haja uma relativa aplicação do critério do estabelecimento estável, aponta RITA CALÇADA PIRES que aquele “é apenas uma representação daquilo que justifica (ou não) a tributação efetiva” e pode ser modificado para englobar novas realidades. A expoente defende que a tributação internacional do lucro deve ser dividida entre o Estado da residência e da fonte, desde logo por razões de equidade e eficiência, procedendo-se para isso, a um “teste de adequação” para verificar o impacto da escolha do modelo de tributação na *eficiência*, sendo este um elemento económico que integra o Direito Tributário, e na *equidade*, que por sua vez representa um elemento jurídico.

As políticas fiscais influenciam a atuação dos agentes económicos e por isso devem ser *neutrais*. Entretanto, a eficiência nunca é plena com a escolha de apenas um dos elementos de conexão, pois a obtenção da neutralidade fiscal demonstra-se como uma questão sensível e bastante complexa. Há vantagens e desvantagens na neutralidade das exportações de capital, que é favorecida pela tributação no plano da residência, e o mesmo vale para a neutralidade das importações, que é apoiada pela tributação na fonte.

No plano da equidade repete-se o mesmo impasse, visto que se pode argumentar a favor de ambos elementos de conexão. O princípio da capacidade contributiva nos leva a defesa da tributação com base na residência, que não discrimina o rendimento, tributando o que for originado naquele local. Por outro lado, há quem defenda que a tributação na fonte será mais adequada, mais equitativa porque considera a infraestrutura do mercado de consumo que foi explorado pela sociedade em questão.

¹⁰ PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*, 1ª Ed., Almedina, 2019, p. 89.

2. A crise dos elementos de conexão

Como evidenciou-se, há um debate já antigo sobre a justeza da tributação internacional, sustentado pela preferência ou não dos critérios supramencionados. Contudo, a economia digital veio intensificar a problemática e trazê-la para um segmento específico. Essa nova economia põe em causa o critério (e não o princípio) da residência, porque numa situação onde os sujeitos (administradores, funcionários, clientes) estão espalhados pelo globo e a estrutura da empresa em si é virtual, com contatos por meio da rede entre aqueles sujeitos (incluindo atos de gestão daquela), o critério da *direção efetiva* não consegue indicar o local da residência da sociedade. A manipulação da rede permite mascarar também as localizações de dados (v.g. através da encriptação ou utilização de *virtual private network* – VPN).

Por outro lado, o critério da fonte também possui suas falhas. Conforme anteriormente foi exposto, o *estabelecimento estável* centra-se em determinados requisitos, sendo estes ligados precipuamente pela necessária estrutura física de uma sociedade para que seja possível tributá-la à luz deste critério. Há o elemento da instalação, a permanência num dado local, seja ela física ou temporal. No campo dos negócios digitais não há limitações de tempo, o comércio eletrónico encontra-se operativo durante todo o dia e a noite. Nem carece de uma instalação física. Além disso, não obedece a unicidade de uma atividade desenvolvida em determinado Estado, porque pode fragmentar-se por várias jurisdições sem que se reúna os referidos requisitos em alguma delas. Nesse sentido, pontua GLÓRIA TEIXEIRA:

Consistindo o comércio eletrónico em qualquer transação comercial que envolva quer organizações quer indivíduos e que seja baseada no processamento e transmissão de dados por via eletrónica, incluindo texto, som e imagem, permite-se, através do mesmo, a criação de um verdadeiro mercado global, em que não existem as limitações inerentes à distância física¹¹.

Destarte, é notório que os conceitos tradicionais da tributação internacional se encontram em crise, pois deixaram de possuir correspondência com a realidade factual. É tendo em consideração este desfasamento que surgem diversas propostas de melhoramento ou tentativas de solucionar essa inadequação.

11 TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*, 3ª Ed., Almedina, 2015, p. 194.

IV. CAPÍTULO II. AS FORMULAÇÕES ESPECIALIZADAS PARA SOLUCIONAR O VÁCUO TRIBUTÁRIO NA ECONOMIA DIGITAL

Na senda da problemática levantada anteriormente digladiam posições distintas sobre as regras imanentes do sistema de tributação internacional atual. Por um lado, defende-se a manutenção dos critérios presentes (regras), consolidados à luz dos princípios da residência e da tributação na fonte, corroborando apenas em relação à sua adaptação. Por outro, advoga-se no sentido da criação de critérios diferentes, vocacionados desde a sua origem para a tributação da realidade digital. Dentro deste rol e no intento de solucionar a demonstrada falha no sistema fiscal, há diversas respostas doutrinárias, mais e menos radicais, e também de entidades como a OCDE, que vem apontando ao longo das duas últimas décadas soluções para o impasse, e ainda as instituições da União Europeia, com contribuições mais recentes.

1. As propostas da Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Económico (OCDE)

Em 2001, no âmbito do *critério da residência* foram apontadas sugestões que passavam a considerar os sujeitos individuais (administradores, diretores, funcionários) e o registo da sociedade, em detrimento da direção efetiva, mas essa substituição se demonstrou infrutífera por estes critérios serem menos fiáveis, de fácil manipulação e formais. Outro critério, de aproximação económica da jurisdição, teve maior relevância. As outras vias consideradas pela OCDE foram as de aperfeiçoamento do critério da direção efetiva, ou o estabelecimento de uma hierarquização de critérios como ocorre no plano da residência individual, caracterizando-se esta possibilidade como uma operação relativamente complexa, mas que foi preferida, em 2003, após discussão pública, ainda que já em diferentes moldes.

No prisma da *tributação da fonte* a OCDE propôs a consideração dos servidores para a possibilidade de subsunção ao art.º 5º da CM-OCDE, devido a constituírem a parte da realidade digital que é corpórea, material. Desta forma, estando preenchidos os requisitos da referida norma, os servidores poderiam constituir um estabelecimento estável. Todavia, quanto ao estabelecimento estável agência, a organização não encontrou forma de adaptar a nova realidade ao instituto.

A concepção da OCDE, resultava, como se depreende do exposto, no sentido da manutenção dos critérios tradicionais da tributação internacional e visou apenas salvaguardar a sua adaptação ao universo da economia digital, quando possível, por ter em consideração a complexidade de implementação e aceitação de novos critérios por parte dos Estados.

Com o lançamento de medidas contra as estratégias das multinacionais de tentativa de erosão da base tributável através dos *Action Plans on Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), a OCDE demonstra-se consciente dos diversos problemas no cenário tributário internacional atual e dentre eles, além da erosão da base tributável, também a desigualdade perpetrada pela falha da tributação no ambiente digital. Nesta linha, sugeriu mecanismos mais atuais de combate à elisão, trazendo na Ação 1 o conceito de presença económica significativa (*significant economic presence*) baseada em valores, em dados digitais (v.g. domínio da URL, a plataforma digital ou as opções do local de pagamento), ou nos utilizadores/clientes da empresa.

Outra sugestão constante na referida Ação é a de se proceder a uma tributação baseada na retenção na fonte sobre alguns tipos de transações. Retenção essa que seria realizada por um residente, aquando dessas transações, e liberaria a empresa estrangeira de outras obrigações para com o Estado da fonte. A dificuldade desse modelo é reconhecida pela própria OCDE e é verificada no caso das relações entre a empresa e os consumidores (*business-to-consumer*) que consubstanciam uma situação geradora de complexidade para que se concretize a tributação. É difícil localizar o valor devido dentre as transações efetuadas pelos diversos consumidores e se se optar por atribuir registos para que se concentre pagamentos em determinadas contas, passíveis de retenção pelos intermediários financeiros, não deixa de haver uma grande obscuridade, até pelo tributo nestes moldes ser coletado na forma bruta e não incidir sobre o verdadeiro rendimento (lucro) da empresa.

Outra recomendação residiu no *equalisation levy*, que, partindo do elemento de conexão de presença significativa proposto, recai sobre transações eletrónicas que obedeçam determinada quantidade de usuários ou de valor financeiro. Este imposto de equalização, no entanto, pode causar situações de discriminação entre as empresas.

No projeto BEPS de 2018 tratou-se de destacar a necessidade de se reconhecer a criação de valor (*value creation*) nos diversos segmentos comerciais virtuais, tendo em consideração as suas características e seu núcleo essencial, que se constitui fundamentalmente pela “ação em

ativos intangíveis, incluindo propriedade intelectual, a importância da informação e da participação dos utilizadores, bem como das sinergias com a citada propriedade intelectual”¹².

Em 2019 a OCDE divulgou a pretensão de um plano de resolução da problemática que passaria por dois pilares. Um deles (pilar I) focado na análise e adaptação do conceito de estabelecimento estável, enaltecendo-se a ideia de presença digital significativa respaldada na consideração da possibilidade de tributação da jurisdição conforme o número de usuários ou de mercado na medida em que a participação do usuário é fonte da criação de valor, o qual ainda é o alvo do serviço ou o próprio produto comercializado (v.g. publicidade *online*). O outro pilar (II) se reporta aos conflitos negativos de dupla tributação, com uma ideia subjacente de *standard* mínimo de tributação.

As medidas do pilar II visam, sobretudo, evitar a fuga dos rendimentos tributáveis perpetrados sob o esteio do planeamento fiscal abusivo. Por esta razão, propõe-se que haja um mínimo de tributação, sendo necessário autorizar-se que a jurisdição de uma entidade matriz tribute sua subsidiária estrangeira caso não tenha havido uma tributação mínima na jurisdição a qual se integra. Ou, incorporando-se uma dedução do imposto pago no exterior. Se a empresa não for suficientemente tributada, o Estado da fonte teria a permissão de fazê-lo sob a regra *subject to tax*. O mínimo tributável se encontrava em debate, mas já foi escolhido como veremos adiante.

Em 2020 a OCDE estimou que as aplicações das medidas constantes nos dois pilares acima caracterizados resultariam num aumento de 100 a 240 bilhões de dólares anuais ou 4 a 10% das receitas globais. Importa-se destacar que a implementação das referidas propostas ainda representaria um desestímulo para a elisão fiscal.

Assim, a OCDE agiu primeiramente lateralmente ao problema da erosão da base tributável por meio da não tributação dos negócios digitais, elencando apenas possibilidades para os Estados minorarem o impacto da referida atividade. Devido ao multiculturalismo em oposição a uma necessidade de concertação para a aprovação destas propostas demorou a se alcançar a união no posicionamento por parte dos Estados.

Os Estados Unidos da América, sendo o principal mercado de investimento tecnológico, manifestou a sua discordância acerca da proposta do Pilar 1, sugeriu medidas

¹² PIRES, Rita Calçada, *op. cit.*, p. 359.

alternativas e propôs uma suspensão das discussões sobre o conjunto de ações devido a pandemia e os esforços que esta demanda.

A harmonização da aplicação de critérios semelhantes para a tributação internacional seria o panorama ideal. Por esta lógica, um dos objetivos do projeto BEPS reside em se evitar medidas unilaterais que possam causar potenciais anomalias no sistema de tributação internacional. No entanto, vários Estados se anteciparam e adotaram medidas unilaterais, nem sempre na linha sugerida pela OCDE, como o Reino Unido, França, Espanha, Polónia, Itália, Austrália, Áustria, Argentina, Chile, Índia, Israel, Japão, México, Nova Zelândia e Uruguai.

A título de contextualização, no que tange à *publicidade digital*, após a coleta de informações dos usuários através de programas e sítios “gratuitos” estas são processadas para traçar um perfil e a partir deste, se determina qual tipo de produto o usuário analisado estaria interessado em adquirir. Com essa nova informação são publicitados os produtos possivelmente interessantes na rede “gratuita” a qual o usuário integra. A desenvolvedora do algoritmo que permite essa seleção tem subsidiárias locais em diferentes regiões e com os sublicenciamentos que realiza sobre elas e, na medida em que auferir receita através de *royalties*, acaba sendo tributada apenas sobre uma pequena quantidade que incide sobre aqueles.

Como supramencionado, alguns Estados já contestaram a maneira como as gigantes da publicidade e de tecnologia em geral operam, pois agem conforme o já referido *tax shopping*, visando sempre vantagens fiscais pouco éticas. Como exemplo, falaremos da atuação da França, a Itália, o Reino Unido, a Áustria e a Índia.

A França valeu-se de uma argumentação fundamentada no estabelecimento estável em uma disputa com a Google no intento de tributar suas atividades e envolveu-se numa ameaça de conflito comercial com os Estados Unidos. Estima-se que o tributo sobre os serviços digitais que seria imposto geraria uma receita de 25 milhões de euros. A Itália optou pela adoção de métodos de preços de transferência, mas não se considerou que o mercado do consumo como um “ativo gerador de valor”¹³. O Reino Unido tornou efetiva a tributação sobre serviços digitais em abril de 2021 com uma “taxa de 2% sobre as receitas das plataformas de redes sociais, de

¹³ SILVA, Priscila Stela, Mariano da; BOMFIM, Tatiana – *Publicidade online sob a perspectiva internacional: uma análise dos casos Google no mundo*. In PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela (coord.) – *Tributação da Economia Digital*, 2ª Ed., Revista dos Tribunais, 2020.

mecanismos de busca online e mercados online”¹⁴. Já a Áustria implementou em 2020 uma taxa de 5% sobre as receitas das gigantes de publicidade. A Índia, também se focou em tributá-las, com uma taxa de 6% já em 2016 sob o denominado “*equalisation levy*” e em 2020 estendeu-se o tributo, sob uma taxa de 2% para operadores de comércio online, relacionado com operação de plataformas online e vendas.

É considerando a perspectiva histórica, as tendências atuais, dentre as quais, a individualização demonstrada, que ITAI GRINBERG aponta para a confusão a que os ordenamentos tributários se encaminham:

Historically the multilateral international tax architecture was focused on residence country taxation. The international tax architecture around the world appears to be shifting toward more source-based or destinationbased taxation, but that transition is turning out to be very messy¹⁵.

Uma boa notícia aportou em julho de 2021 quando se deu um acordo preliminar entre 132 das 139 jurisdições que integram a OCDE. Na negociação procedeu-se a mudanças sobre a proposta inicial supramencionada, assim:

The Statement is based on a two-pillar package. Pillar One aims to ensure a fairer distribution of profits and taxing rights among countries with respect to the largest MNEs, which are the winners of globalisation. Pillar Two seeks to put a floor on tax competition on corporate income tax through the introduction of a global minimum corporate tax that countries can use to protect their tax bases. Pillar Two does not eliminate tax competition, but it does set multilaterally agreed limitations on it¹⁶.

Mantém-se os termos do pilar I onde já se estima que se obterá pelo menos 100 bilhões de dólares em receitas por ano, e segundo o pilar II decidiu-se que haverá uma taxa mínima de 15% na tributação da economia digital, este segundo método deve angariar anualmente 150 bilhões de dólares em receitas tributárias.

As empresas visadas neste âmbito da tributação são as gigantes, multinacionais, que possuam uma renda global acima de 20 bilhões de euros e lucros de no mínimo 10%. Contudo, pode haver uma redução do primeiro montante para 10 bilhões quando houver uma revisão do acordo, esperada após 7 anos da conclusão daquele.

¹⁴ BUNN, Daniel; ASEN, Elke; ENACHE, Cristina – Digital taxation around the world. *Tax Foundation*, 20.05.2020.

¹⁵ GRINBERG, Itai – International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate, *International Tax Journal*, Wolters Kluwer, 2019.

¹⁶ OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – *Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. Julho de 2021.

As negociações e adesões acerca do acordo continuam até outubro de 2021 e a partir do acerto de todos os detalhes pretende-se criar uma legislação que servirá de base para um tratado que deve ser assinado em 2022 e implementado em 2023.

Como já postulado anteriormente pela OCDE, o perigo da dupla tributação será resolvido com o método da isenção ou do crédito, ou seja, o contribuinte na sua declaração fiscal inclui o imposto que foi pago no outro Estado.

Adotar-se-á também medidas de coordenação para evitar conflitos com normas unilaterais que os Estados tenham aplicado, eliminando-se todas as taxas aos serviços digitais aplicadas às empresas visadas.

2. As propostas da Comissão Europeia

Sob a égide das orientações da OCDE e ao testemunhar os efeitos do advento das tecnologias da informação, a Comissão Europeia também reconheceu a necessidade de adaptação dos critérios clássicos da tributação internacional e de forma geral, da tributação das sociedades, visando uma simplificação, fluidez e transparência no mercado único europeu, além de uma travagem da elisão fiscal em todo plano internacional.

A União Europeia voltou-se para a consideração da tributação *no local onde o valor é gerado*, no plano da tributação direta, e também firmou que o processo de criação de valor tem importante esteio nos *utilizadores dos serviços digitais*¹⁷. No âmbito das instituições europeias ainda se avaliou o impacto económico da tributação digital no seio do mercado único e também a compatibilidade com a legislação europeia.

À luz dos sobreditos parâmetros foram elaboradas duas propostas de Diretivas, uma provisória e outra definitiva que se alicerçam na tentativa de responder ao *quem* e ao *que* tributar¹⁸. A proposta provisória¹⁹ foi criada no intento de estabelecer um efeito paliativo enquanto não há harmonia entre os Estados-Membros, evitando-se uma miscelânea de regimes individuais perpetrados por cada Estado-Membro e situações de dupla tributação ou ausência

¹⁷ COM (2018) 146 e 147 final de 21.03.2018.

¹⁸ Comissão Europeia – Fair Taxation of the Digital Economy.

¹⁹ COM 147 final de 21.03.2018 – Proposta de Diretiva “*laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence*”.

de tributação. Isso seria conseguido através de um “Imposto (indireto) sobre os Serviços Digitais” que incidiria sobre negócios digitais que (i) criassem valor a vender espaço para publicidade, ou (ii) de atividades intermediárias que permitissem que os usuários interagissem entre si, realizando a contratualização de bens e serviços, ou (iii) que criassem valor a partir da venda de dados gerados a partir das informações fornecidas pelo usuário. No entanto, o imposto aludido, com uma taxa de 3% (art.º 8º COM 147 final de 21.03.2018), só recairia sobre empresas cujo rendimento global atingisse mais de 750 milhões de euros, e desse montante, mais de 50 milhões de euros tivessem sido auferidos no território da União Europeia (art.º 4º, n.º 1).

A proposta definitiva²⁰, por seu turno, foi construída com o escopo de ser implementada como medida a longo prazo e assentou na adaptação do critério do estabelecimento estável tradicionalmente concebido, criando-se uma ponte para a tributação digital através da consideração da presença digital significativa (*significant digital presence*)²¹, aferida através do endereço de IP dos usuários (art.º 4º, n.º 6).

De forma sumária, seguindo basilarmente os mesmos limites da proposta supramencionada e nos termos do n.º 5 do art.º 5º daquela Comunicação, o imposto seria destinado às empresas que lucram com o armazenamento, processamento ou a venda de dados de usuários, empresas que realizam intermediações entre usuários, como as que constituem a *sharing economy* (v.g. *Airbnb*, *Etsy*, *Uber*), a venda de espaço para publicidade e outros serviços digitais (como as plataformas de *streaming*, v.g. *Youtube*, *Netflix*, *Twitch*, *Spotify*, etc.).

A verificação da nova veste do critério demanda que a empresa em questão preencha ao menos um dos seguintes requisitos: (i) aufera mais de 7 milhões de euros em receitas anuais ou (ii) possua mais de 100 mil usuários no período fiscal ou ainda, (iii) realize mais de 3 mil contratos comerciais com usuários nesse mesmo período, sempre no território de um Estado-Membro (art.º 4º, n.º 3). Desta forma, as empresas seriam tributadas em cada Estado-Membro sobre o rendimento ali auferido sempre que reunissem os sobreditos requisitos do elemento de conexão.

²⁰ COM (2018) 148 de 21.03.2018 – Proposta de Diretiva “on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services”.

²¹ A este respeito também releva a Recomendação C (2018) 1650 final, de 21.03.2018.

Após o momento histórico já referido de mais de 90% de adesão ao acordo preliminar proposto pela OCDE em 2021, a União Europeia espera que as negociações se concluam para então decidir sobre o que fazer com as suas próprias propostas.

3. Críticas e outras contribuições

Os critérios tradicionais da tributação internacional têm sido alvo de críticas ou defesas, com a tendente adaptação daqueles pelas instituições internacionais, em detrimento da sua preterição. A seguir apresenta-se algumas considerações erigidas por especialistas, que defendem os referidos critérios ou os recusam.

RICHARD DOERNBERG vem propor uma nova configuração para o estabelecimento estável com a criação do *estabelecimento estável virtual*, que é um critério que se apoia na existência de uma erosão da base tributável do Estado da fonte. Segundo o autor, quando houver esta erosão, o Estado da fonte deve tributar por retenção o rendimento do contribuinte, que poderá creditar no Estado da residência o pagamento. Defende ainda a possibilidade da sociedade declarar o seu rendimento, de forma líquida, no Estado da fonte e que o comércio eletrónico deveria ser tributado de forma linear, sem que procedesse a qualificações dos rendimentos que apenas serviriam para complexificar o procedimento da tributação²².

Do ponto de vista da residência, RITA CALÇADA PIRES propõe que se forme uma hierarquia de consideração para identificar-se a residência da sociedade: primeiro se teria em conta a direção efetiva, depois, o centro de interesses vitais societário, os elementos residenciais fornecidos *on-line* ao cliente pela sociedade como ponto de partida e, em quarto lugar, a tributação direta dos acionistas. São degraus de verificação, testes que são feitos na ausência do outro critério. Mas é uma construção que não deixa de ser de complexa aplicação, por depender nalguns casos, do auxílio dos intermediários tecnológicos, como destaca a autora.

No que se refere à tributação da fonte, a expoente defende a valorização das cadeias de valor e os elementos que a formam, dispondo que é uma análise que deve preceder ao rendimento e com este se liga, para então se proceder à definição do território com soberania para tributá-lo. Não obstante careça de análise individualizada, define a cadeia de valor

²² *Apud* PIRES, Rita Calçada, p. 344, *op. cit.*

genericamente como “a representação da sucessão de um conjunto de atividades exercidas por uma empresa para desempenhar a sua função”²³ e acrescenta que da ligação de diversos elos no plano da atividade da empresa, surgem as cadeias de valor, que culminarão no rendimento. Segundo a autora, há cinco elementos fulcrais e integrantes da caracterização da cadeia de valor no plano virtual: “a interatividade, o consumidor, a informação, os intermediários tecnológicos e os intermediários financeiros”²⁴. Atribui à interação no plano do comércio eletrónico um carácter dinâmico, considerando ainda que o consumidor participa de forma *ativa* na criação de valor, dados estes que veremos mais a frente, podem ser criticáveis.

Ao dissertar acerca da *cloud computing*, outra vertente que vem à tona com a economia digital, GLÓRIA TEIXEIRA defende a atualização dos critérios basilares da tributação internacional, desprendendo-os do critério de fixidez territorial de forma que se mostrem adequados às realidades virtuais, como o que denomina “centro de negócios da empresa”. Demonstra ainda que a criação de tributos sem uma verdadeira análise da sua incidência pode culminar em desigualdades entre a economia tradicional e a digital, contrariando o princípio da neutralidade fiscal, como é o caso do *bit tax*, onde se tem em consideração como base tributável a quantidade de bits que circula na *internet*.

A expoente ainda aponta que:

Os novos modelos de negócios e novas tecnologias desafiam sempre os legisladores nacionais e internacionais e estes acabam por perder a luta em defesa do princípio da residência. [...] Face também a esta nova realidade económica é fácil perceber a valia da opção de alguns estados pelo princípio da territorialidade, sem perder competitividade e garantindo a equidade e justiça fiscais, nomeadamente através da prevenção da fraude e do abuso e de uma tributação efetiva dos rendimentos gerados no seu território²⁵.

CASALTA NABAIS²⁶ advoga em favor da adaptação dos critérios tradicionais, consolidados nos princípios da residência e da fonte, em detrimento da criação de impostos que não sejam de facto, vocacionados para tributar o rendimento, como o referido *bit tax*.

²³ PIRES, Rita Calçada, p. 347, *op. cit.*

²⁴ PIRES, Rita Calçada, p. 349, *op. cit.*

²⁵ TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*, 6ª Ed., Almedina, 2021, p. 456.

²⁶ *apud* FILHO, Jorge J. R. Pires – *Os Desafios da Tributação na Economia Digital*, Universidade de Coimbra, Coimbra, 2017.

NICOLAS COLIN²⁷ também alega que a solução para se alcançar uma tributação da economia digital se prende com a redefinição do conceito de estabelecimento estável, devido a mudança da tônica de criação do valor, que passou a estar alicerçada nos usuários. Nesse caminho, todavia, explana que haverá dificuldades a serem transpostas a “nível técnico, procedimental e político”. A nível procedimental e político já se vê os reflexos. Desde logo, é necessária a reforma legislativa, passando pelos procedimentos democráticos dentro dos Estados. No que se refere ainda a Estados que integrem blocos económicos e/ou políticos, como o caso da União Europeia, deve haver harmonização e aceitação geral das reformas, sendo importante destacar que a competência fiscal está sob a regra da unanimidade.

Como suprarreferido, no que concerne ao desfasamento da tributação internacional, isso acaba por causar uma situação de desvantagem em relação às empresas tradicionais. A Comissão Europeia demonstrou em valores este quadro, onde se vê que as empresas digitais se encontram em vantagem competitiva, pois estão sujeitas a uma carga tributária de 9,5%, ao passo que as empresas do setor tradicional, a 23,2%²⁸, o que prova a violação do princípio da neutralidade fiscal.

Nesse sentido, a Comissão Europeia aponta nas suas propostas para a tributação da realidade digital que “*it could contribute €415 billion to the European economy, boosting jobs, growth, competition, investment and innovation*”. Como vimos, a OCDE também evoca números relativos às perdas dos Estados, não obstante considere em suas Ações várias práticas e situações que causem a erosão da base tributável e não só as perdas oriundas da não tributação digital: “*BEPS practices cost countries 100-240 billion USD in lost revenue annually, which is the equivalent to 4-10% of the global corporate income tax revenue*”²⁹.

As propostas da OCDE e da Comissão Europeia não estão isentas de críticas, nem as medidas unilaterais de alguns Estados. Na realidade, especialistas da área apontam diversos problemas nas propostas até então apresentadas. Em primeiro lugar, salienta-se que muita da dificuldade encontrada gira em torno da *alta complexidade* que os projetos atuais possuem³⁰.

²⁷ SCHIPPERS, Martijn L., VERHAEREN, Constantijn E. – Taxation in a Digitizing World: Solution for Corporate Income Tax and Value Added Tax. *E.C. Tax Review*, 27, n.º 1, 2018. P. 61-66.

²⁸ COM (2018) 146 final de 21.3.2018, p. 4.

²⁹ Site institucional da OCDE.

³⁰ ROCHA, Sérgio André in Conferência sobre os *Impactos da nova Diretiva da União Europeia: tendências da tributação da economia digital* [registro de vídeo], Fundação Getúlio Vargas, min. 32:00 à 01:03:45, 2018.

Há que salientar a dificuldade para se proceder à *qualificação*: coloca-se a questão de se saber se no plano da obtenção de um rendimento se está diante de um produto ou serviço, qual tipo de serviço ou produto seria, ou seria uma transação? Em segundo lugar, há a questão da *identificação das partes envolvidas*, pois como já se dispôs, a realidade digital favorece o anonimato e a identificação dos sujeitos é complexa. E ainda há a *adversidade no plano do controlo*, que acaba por ser possível mais nos casos em que há transações por cartões de crédito, mas isso implicaria o envolvimento das instituições financeiras como “supervisoras” ou fornecedoras de informação.

Postulando que há uma grande complexidade de reconhecimento e aplicação do estabelecimento estável e que pouco favorece Estados em desenvolvimento, SÉRGIO ANDRÉ ROCHA³¹ considera que estes deveriam abandonar o referido critério e adotar a tributação na fonte sobre o rendimento bruto. E vai além, dispondo ainda que o estabelecimento estável estaria em crise antes mesmo da economia digital ter emergido, mas que se tornou mais evidente para os Estados desenvolvidos com o seu surgimento. Destaca ainda que da possível dupla tributação a ser gerada, esta poderia ser mínima e por consequência, um *mal menor* em relação à complexidade de criação de novas figuras ou a ausência de tributação.

O conceito de criação de valor pelo usuário (*value creation*) adotado no âmbito dos projetos supramencionados também tem sido criticado na medida em que pode culminar no menosprezo do local do consumo porque o “valor” reflete a ideia e não se confunde com o rendimento.

The Commission argues that in this case user participation contributes to value creation because users’ “data will later be used and monetised for targeted advertising. The profits are not necessarily taxed in the country of the user (and viewer of the advert), but rather in the country where the advertising algorithms has been developed, for example. This means that the user contribution to the profits is not taken into account when the company is taxed³².

Portanto, o sistema atual de tributação é ainda criticável na medida em que desequilibra a distribuição de rendimento entre as jurisdições. Os Estados da residência ou onde o “valor” é criado tendem a ser os mais desenvolvidos, enquanto o mercado consumidor compreende também (e as vezes maioritariamente) os Estados em desenvolvimento. O mercado do consumo suporta a manutenção de uma estrutura organizacional que possibilita o consumo e não se

³¹ ROCHA, Sérgio André, *op. cit.*

³² GRINBERG, Itai, *op. cit.*

demonstra ético, solidário, justo ou equitativo que não possa tributar o rendimento ali originado.

A consideração da participação do usuário também é enigmática, visto que ocorre de forma clara em determinados segmentos (v.g. empresas de *sharing economy*) mas não necessariamente noutros setores, em que não há atuação dinâmica dos usuários. Desta forma, levanta-se a questão de que se essa participação compreende ou não também uma atuação passiva como a de fornecimento de dados do usuário. ITAI GRINBERG³³ expõe que há uma universalidade de formas passivas de participação e parece mal concebido não estarem compreendidas nos projetos de tributação elencados.

Há ainda quem aponte que o futuro da tributação digital se baseará no *princípio do destino*, de cariz indireto, onde o facto tributário a se considerar seja o do momento da venda/aquisição, sujeitando-se o consumidor final ao papel de contribuinte e os intermediários financeiros, o de “fiscais”. De certa forma, é uma opção complexa, não embasada no rendimento global e que pode pecar quanto a equidade em relação ao comércio tradicional, mas que ainda assim oportuniza certa distribuição das receitas entre as jurisdições.

³³ GRINBERG, Itai, *op cit.*, p. 11.

V. CAPÍTULO III. COVID-19 – O ESTOPIM DE UMA REVOLUÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL?

1. Os impactos económicos da pandemia da COVID-19 e a reconfiguração do comércio

Como já se falou anteriormente, como tudo que há no planeta, a economia também se modificou. Por exemplo, enquanto no século XX havia a *General Motors* como um modelo de negócio altamente próspero e valioso, assente na comercialização de bens corpóreos, na atualidade as gigantes tecnológicas são as primeiras a vir à tona quando pensamos num modelo de empreendimento frutífero e dominante³⁴. Os seus produtos não apenas constituem um setor separado, mas também estão presentes nos modelos tradicionais de negócios, incrustados em sua estrutura ou mesmo na cadeia de distribuição.

O curso natural do avanço tecnológico determina que essas mudanças ocorram, contudo, há eventos que vem dar proeminência às transformações, acelerá-las. Por conseguinte, destacamos o surgimento da pandemia da COVID-19, que é um dos efeitos inevitáveis da globalização avançada a qual pertencemos, dentro de um complexo tecido social e económico, como veremos a seguir.

Os séculos XX e XXI possuem uma lista de pandemias que causaram crises sanitárias. A destacar: a Gripe Espanhola (1918-1920), a Gripe Asiática (1957-1958), a Gripe de Hong Kong (1968-1969), a Gripe Russa (1977-1978), a Gripe Aviária (2003-2004) e a Gripe A (2009). Em dezembro de 2019, na República Popular da China surgiu uma nova doença: a COVID-19, poucas semanas após o seu surgimento passou a ser pandémica e trouxe impactos nas áreas da saúde e na economia. O alastramento da doença levou todos os setores públicos e privados da sociedade a passar por um grande impacto maioritariamente negativo, nos seus mais variados níveis.

³⁴ “Desde 1955, quando o ranking foi publicado pela primeira vez, até agora, apenas três empresas se mantêm firmes suas posições na relação das maiores: a General Motors, que dominou o século 20, a Exxon Mobil e o Walmart. Hoje, a Exxon e a General Motors ainda permanecem no top 10, arrecadando, juntas, mais de US\$ 400 bilhões. Em relação àquelas empresas que animam os investidores, a Apple e a Amazon valem muito mais em capitalização de mercado do que Walmart, Exxon, GM e outras que ocupam uma posição de destaque nas listas da Fortune”. Fortune 500: quais as três empresas que sobrevivem no top 10 desde 1955. *Jornal Época Negócios Online*, 21.05.2018.

Os impactos económicos da crise oriunda da COVID-19 desde logo se devem ao isolamento social por um longo tempo e a consequente atribulação no setor industrial e do consumo.

Na imprensa e segundo especialistas³⁵, essa será uma recessão económica mais profunda do que a crise financeira mundial de 2008-2009 e até mesmo do que a depressão de 1929.

Nesta conjuntura, as indústrias tradicionais – consolidadas numa estrutura física – sofreram grandemente com as perdas de suas receitas, ao passo que a adesão popular à indústria aparentemente etérea via rede ou *internet* ganhou ainda maior destaque visto que não só a comodidade das transações *online* continuou a imperar, mas também a necessidade da redução do contato físico entre os indivíduos.

O setor de vendas *online* registrou um salto recorde em 2020, refletindo o aumento na demanda por conta da pandemia e também o maior número de empresas que decidiram entrar no comércio eletrónico para se manter à tona na tempestade pandémica.

Existe um conceito – o Darwinismo Digital – que vem demonstrar que se não há acompanhamento do mercado com a evolução social e tecnológica pode haver uma “seleção natural” nos negócios. Por exemplo, a Nokia não se adaptou a tempo e foi suprimida em seu setor. Há uma transformação no *core* dos modelos de negócio, as vezes enigmática³⁶. Com essa tendente e agora acelerada mudança no mundo da indústria, dos negócios, a tributação também deve evoluir, adaptar-se.

A tributação tem uma atribuição económica, mas também social. É especialmente nos momentos de crise que os governos são ativamente cobrados como esteio direto dos cidadãos, das indústrias e dos diversos setores do comércio e também se exige que as suas infraestruturas físicas e económicas consigam suportar a recessão.

³⁵ ONU News – *FMI prevê recessão global de 3% em 2020, maior descida desde Grande Depressão de 1929*. 14.04.2020.

³⁶ “Uber, the world’s largest taxi company, owns no vehicles. Facebook, the world’s most popular media owner, creates no content. Alibaba, the most valuable retailer, has no inventory. And Airbnb, the world’s largest accommodation Provider, owns no real estate. Something interesting is happening”. GOODWIN, Tom. *The battle is for the costumer interface*, 2015, apud GOODWIN, Tom. *Digital Darwinism: Survival of the Fittest in the Age of Business Disruption*, Kogan page Inspire, USA, 2018.

Ora, para arcar com o apoio necessário os governos veem-se numa situação difícil para angariar os fundos financeiros suficientes. Nesse contexto, a já frequentemente debatida revisão da tributação da economia digital torna-se ainda mais importante e evidente. Já que, como demonstrado, é um setor crescente e desigual para com os negócios tradicionais. E é o que se denota com o acordo provisório da OCDE supramencionado, em julho de 2021.

In the midst of a global pandemic, governments around the world are starved for revenue. Given the potential income that taxing the digital economy offers, many global tax authorities are upping their game and using technology to transform the way they collect tax revenue³⁷.

2. A experiência brasileira na crise

No panorama brasileiro há que destacar que em 2020 houve um aumento nas vendas por comércio eletrónico de 68% em relação ao ano anterior, indicando, portanto, que a pandemia teve influência na preferência e necessidade desse tipo de negócio.

A crise pandémica também afetou as expectativas dos investidores, reduzindo as exportações. Há que se considerar ainda que os parceiros comerciais brasileiros também foram afetados pela crise.

Fez-se necessário conceder crédito às micro e pequenas empresas, que constituem a maior parte do tecido empresarial brasileiro³⁸. Ainda se concedeu um auxílio financeiro no valor de 600 reais para aos afetados pelo desemprego, microempreendedores individuais (MEIs), trabalhadores intermitentes que estivessem inativos no momento e mães responsáveis pelo sustento de suas famílias, que puderam auferir até 1200 reais. “São estimadas 70 milhões de solicitações, ou seja, cerca de 1 a cada 3 brasileiros realizam o pedido”³⁹. Também houve redução dos salários e a adoção do trabalho à distância.

³⁷ COVID-19 And The Digital Economy: An Opportunity For Indirect Tax Departments. *Thomsom Reuters*, 13.10.2021.

³⁸ “O setor empresarial brasileiro é composto por aproximadamente 99% de micro e pequenas empresas (MPE), as quais correspondem 52% dos empregos formais do setor privado. Conforme o SEBRAE (Serviço Brasileiro de Apoio às Micro e Pequenas), cerca de 60% dos proprietários de pequenos negócios tiveram o pedido de crédito negado pelos bancos, devido à falta de comprovação de garantias de seu pagamento”. Apud SILVA, Mygre; SILVA, Rodrigo in *Economia Brasileira Pré, Durante e Pós-Pandemia do Covid-19: Impactos E Reflexões*, Universidade Federal de Santa Maria, Santa Maria, 2020.

³⁹ SILVA, Mygre; SILVA, Rodrigo, *op. cit.*

Houve a prorrogação para a entrega das declarações fiscais, pagamento de impostos, isenção de impostos no que tange a determinados produtos hospitalares, além de priorizar produtos essenciais à luta contra a COVID-19 no despacho aduaneiro⁴⁰.

Foram anunciadas diversas medidas económicas pelo Ministério da Economia em abril de 2020, entre elas: (i) a isenção do Imposto para Operações Financeiras (IOF) para as operações de crédito por 90 dias; (ii) mudança nos prazos de recolhimento da contribuição para o PIS/Pasep, para a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (Confins) e da contribuição previdenciária patronal; (iii) prorrogação do prazo para entrega da Declaração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física para a data de 30 de junho de 2020; (IV) prorrogação do prazo para o recolhimento de tributos federais⁴¹.

Visou-se também a aproximação a uma reforma tributária no intuito de aplicar o princípio da simplicidade, reduzindo o número de impostos e optando pela clareza.

A insolvência de negócios e o desemprego leva a que se procure uma nova forma de arrecadação de receitas. Por isso, discutiu-se sobre a criação do Imposto sobre Grandes Fortunas (IGF) no Brasil⁴², possibilidade constante da Constituição da República de 1988. Ainda se considerou o retorno da tributação sobre lucros e dividendos e empréstimos compulsórios.

Tendo em consideração o cenário de pandemia, é evidente, como já se ressaltou, que o consumo de produtos oriundos da economia digital cresceu, isso se refletiu-se na adaptação das empresas:

O *e-commerce* brasileiro faturou 56,8% a mais nos oito primeiros meses de 2020 em comparação com igual período do ano passado, segundo pesquisa realizada pelo Movimento Compre&Confie em parceria com a Associação Brasileira de Comércio Eletrônico⁴³.

O Congresso Brasileiro também tentou criar um tributo incidente sobre o comércio digital, assinalado como Contribuição sobre Serviços Digitais (CSSD), e recairia sobre

⁴⁰ Dados da Receita Federal.

⁴¹ Ministério da Economia – *Confira as medidas tomadas pelo Ministério da Economia em função da Covid-19 (Coronavírus)*. 25.02.2021.

⁴³ Associação brasileira do comércio eletrônico – *Faturamento do e-commerce cresce 56,8% neste ano e chega a R\$ 41,92 bilhões*. 20.09.2020.

“qualquer contribuinte dos grupos económicos com receita bruta anual superior a R\$ 4,5 bilhões”⁴⁴.

Há também quem defenda a tributação sobre os lucros extraordinários, ligados a capacidade contributiva e progressividade, sob a alegação de se tratar de uma forma de angariação de receitas que seria mais justa⁴⁵.

3. O percurso português

Como relatado pelo Banco de Portugal, como consequência da pandemia, em 2020 as *empresas particulares* tiveram um crescimento geral do endividamento de 1,6% em relação ao ano anterior, mas as pequenas e médias empresas foram as mais afetadas, com um endividamento de 8,6%. Dentro deste rol, os setores de alojamento e restauração tem sido os mais castigados e, por conseguinte, são os mais necessitados quanto a ajuda estatal. Com a crise, os postos de trabalho têm tendência a reduzir. “Em 2021 74% das empresas planeiam manter os postos de trabalho”⁴⁶, mas nos setores sobreditos, tenciona-se uma redução de 35%. Da mesma forma que há esse tipo de afetação, aquando da realização de empréstimos, há também o aumento dos incumprimentos quanto à prestação devida.

No que se refere à *Administração Pública*, a dívida pública teve um aumento de 20, 4 mil milhões em relação a 2019 e quanto ao financiamento da administração, passou de 1,2 mil milhões para 12,3 mil milhões⁴⁷.

A despesa é devida à intervenção frente à crise. Em Portugal começou-se com medidas de contingência e de apoio desde o início da pandemia e desta forma, o governo veio escalonando medidas desde o primeiro semestre de 2020. Estas foram aplicadas, substituídas e expiradas no processo de recuperação do Estado. Destacaremos as principais medidas a seguir:

No que se refere às medidas fiscais aplicadas em Portugal como medidas de administração da crise pandémica, dentre outras medidas, houve primordialmente uma alteração no calendário fiscal, (i) estendendo-se os prazos para a entrega de declarações fiscais

⁴⁴ Projeto de Lei Complementar n.º 218/2020.

⁴⁵ OLIVEIRA, Ludmila Mara; DINIZ, Magalhães Tarcísio – *Tributação de Lucros Extraordinários no Brasil: Da Guerra à Pandemia e Além*, 2020. MACHADO, Hugo de Brito, Segundo et al. eds., D'Plácido 2020. *A Pandemia da COVID-19 no Brasil em sua Dimensão Financeira e Tributária*.

⁴⁶ Banco de Portugal. Impacto da Covid-19 na economia portuguesa em 2020.

⁴⁷ Banco de Portugal. Impacto da Covid-19 na economia portuguesa em 2020.

periódicas, (ii) as faturas em PDF também passaram a ser consideradas faturas eletrónicas, (iii) prorrogou-se a isenção de IVA no que tange às transações intracomunitárias para compra de bens para o Estado e organizações não lucrativas, assim como se estendeu-se o prazo para as listas de beneficiários da isenção, (iv) o pagamento de IVA também sofreu prorrogações⁴⁸.

No âmbito do IRC e IRS mudou-se o prazo para a entrega da declaração periódica dos rendimentos e também o pagamento. Além disso as obrigações de entrega de documentações e também a comunicação de métodos de depreciação e amortização sofreram prorrogações, assim como todos os passos dos procedimentos da cadeia da identificação e cobrança desses impostos. Destaca-se que as micro e pequenas empresas e cooperativas, potencialmente as mais atingidas com a pandemia, também se beneficiaram dessas medidas.

Os serviços da saúde foram beneficiados no âmbito do Estatuto dos Benefícios Fiscais, permitindo-se aplicar o Estatuto do Mecenato aos donativos alocados para as entidades de saúde.

No plano da Justiça houve uma suspensão temporária nos processos de execução fiscal e quanto ao IMI, IMT, IS, IUC houve prorrogações para o pagamento dos mesmos e exclusão do IS em caso de donativos ao abrigo do Estatuto do Mecenato no que se refere às instituições de saúde⁴⁹.

Quanto aos IECs há que destacar que houve a permissão para produção, armazenagem e comercialização de álcool, por razões de higiene sanitária durante a pandemia⁵⁰.

O governo português ainda procedeu a moratórias de crédito, realizou apoios para o aumento de empregos, implementou o sistema de *lay-off* simplificado como suporte para empresas⁵¹.

Faz mister enaltecer também a criação da Tarifa Social de Eletricidade, visto que devido ao isolamento a população aumentou o consumo de eletricidade, seja por apenas estar em confinamento ou por trabalhar em *home office*.

⁴⁸ Autoridade Tributária e Aduaneira – Medidas fiscais em sede de IVA durante a pandemia.

⁴⁹ Autoridade Tributária e Aduaneira – Medidas fiscais no âmbito da justiça tributária e de IMI, IMT, IS IUC.

⁵⁰ Autoridade Tributária e Aduaneira – Medidas fiscais quanto aos IECs

⁵¹ Apoios ao emprego e à economia. A resposta de Portugal à COVID-19.

Por último, salienta-se o apoio concedido à cultura, setor bastante atingido pela pandemia e o consequente isolamento social.

As medidas excecionais da Segurança Social para a COVID-19 alcançaram 1915 milhões de euros. destacando-se o layoff simplificado e a apoio à Retoma Progressiva, com 982 milhões, o incentivo extraordinário à normalização, com 297 milhões, o apoio à redução da atividade económica de trabalhadores independentes e informais, com 283 milhões de euros. O apoio excecional à família e o subsídio de assistência a filhos e netos custou 90 milhões, a prorrogação do subsídio de desemprego e do subsídio social de desemprego custou 54 milhões, o complemento de estabilização custou 58 milhões, o subsídio de doença, 41 milhões, o pagamento do isolamento profilático, 63 milhões e a prorrogação do rendimento social de inserção, da ação social e de outros apoios, custou 48 milhões de euros. [...]. A despesa da área da saúde com as medidas contra a COVID-19 foi de 686 milhões de euros, acima dos 500 milhões previstos no Orçamento Suplementar de 2019⁵². [sic].

Em Portugal deu-se um pequeno passo, em 2021, para a tributação da economia digital, a chamada “Netflix tax”, onde passa-se a tributar 1% dos “proveitos relevantes” anuais das companhias audiovisuais de *streaming*. Ao lado deste novo tributo, há o já existente *advertising tax* que incide sobre serviços de vídeo que utilizem publicidade comercial e passou a ser alargado para as plataformas de *streaming*, podendo estas serem tributadas por ambos tributos referidos⁵³.

Desta forma, vemos que esta ação reflete a evolução portuguesa no mundo da tributação dos serviços digitais. Não deixa de ser interessante que seja um passo dado durante a crise pandémica.

4. Um panorama global

Durante a pandemia diversos Estados, além dos supramencionados comparados, adotaram medidas para minorar os efeitos da crise económica. Por exemplo, a Alemanha implementou uma redução da taxa do IVA durante 6 meses para estimular o consumo, já a Bélgica, implementou benefícios fiscais e permitiu que os prejuízos decorrentes da crise fossem retirados de seus lucros futuros até um teto de 20 milhões ou o limite do próprio lucro,

⁵² Governo de Portugal – Medidas de apoio às empresas e ao emprego vão manter-se enquanto durar a pandemia. Sítio da República Portuguesa, 09.02.2021.

⁵³ GAMITO, Conceição; MOTA, Teresa. Netflix tax is coming to Portugal. *International Tax Review*, 21.01.2021. Transposição da Diretiva (UE) 2018/1808 (Diretiva Serviços de Comunicação Social Audiovisual) e revisão da Lei n.º 55/2012, de 6 de setembro.

diminuindo o imposto pago pelas empresas entre 2019 e 2020. A Espanha, à semelhança de Portugal, prorrogou o pagamento dos principais impostos.

Em julho de 2020 a União Europeia lançou um novo pacote de taxas com o claro objetivo de “*fair, efficient and sustainable taxation*” e ao impulsionar a recuperação da economia da união, visa também evitar fraude e elisão fiscal⁵⁴.

O conjunto de medidas contém 25 iniciativas teve a sua aplicação desde a data de seu lançamento e permanece até 2024. Tem como base a ideia de transparência entre as jurisdições da união para uma melhor cooperação administrativa.

The Commission has proposed to amend the Directive on Administrative Cooperation, to extend the EU tax transparency rules to digital platforms, so that those who make money through the sale of goods or services on platforms pay their fair share of tax too. This new proposal will ensure that Member States automatically exchange information on the revenues generated by **sellers on online platforms**⁵⁵.

Com o isolamento social, não só as vendas passaram a ser digitais, mas muito da organização administrativa dos governos. E também nesse sentido, os pagamentos e transações digitais tem ajudado a evitar a elisão fiscal, por isso 11 Estados chegaram a reduzir as taxas dessas transações para aumentar os pagamentos digitais⁵⁶.

Especialistas acreditam que a economia digital terá um papel importante na recuperação das economias. Desse modo, fala-se num pós-covid *Bretton Woods*, considerando que de certa forma esse fenómeno de impulsionamento da economia digital em detrimento da tradicional acelerada pela pandemia representa um ponto de viragem que necessita de regras globais, equilibradas e que funcionem para tributar as figuras digitais.

⁵⁴ União Europeia. *Package for fair and simple taxation*.

⁵⁵ ONESCU, L., FLORESCU, D. (2021). Adapting fiscal polities for the Covid 19 pandemic. Setting up a fiscal system appropriate for the digital world. *Smart Cities and Regional Development (SCRD) Journal*, 5(2), 51–58. (grifo nosso).

⁵⁶ BANGA, K.; TE VELDE, D. W. (2020). Covid-19 and disruption of the digital economy; evidence from low and middle-income countries. *Digital Pathways at Oxford Paper Series*; n.º 7. Oxford, United Kingdom.

VI. CONCLUSÃO

Fala-se que toda essa evolução social e tecnológica e a miríade de desafios daí emergentes representam uma “disrupção”, assim, uma rutura social com a consequente passagem para uma nova fase. Nas últimas décadas vimos a transformação do comércio, da indústria, consolidada numa conexão mundial, de produtos e serviços plurilocalizados territorialmente ou com cariz imaterial.

Por esta razão surgiram problemas de qualificação das novas figuras emergentes. A inaptidão dos elementos de conexão tributários tradicionais é notória pela falta de adequação aos novos modelos de negócio que despontaram nas últimas décadas.

Por sua vez, a ausência de tributação da economia digital ou uma tributação distinta da aplicável ao setor tradicional vem desencadear um problema de desigualdade, lesando o princípio da neutralidade fiscal e também culminando na perda de receitas fiscais exponenciais para os Estados.

É patente que os conceitos tradicionais da tributação internacional se encontram desatualizados, principalmente no âmbito da tributação da fonte, não se verificando mais a subsunção dos factos (que se modificaram) às normas. No entanto, na órbita do percurso histórico da tributação, dos projetos e teorizações retratadas restou claro que os Estados, que até pouco tempo não se encontravam preparados para abdicar de forma substancial da sua soberania fiscal, agora não veem outra alternativa. Por ora, a tendência para solucionar a problemática se alicerçará na adaptação dos critérios tradicionais da tributação internacional e não numa total transformação sistemática das regras inerentes. E mesmo esta concessão dos Estados caminha a passos leves e as propostas baseadas nas referidas modificações não ficaram isentas de adaptações no sentido do seu aperfeiçoamento.

Apresentou-se alguns dos caminhos apontados por especialistas da atualidade e instituições proeminentes no domínio económico e fiscal como a OCDE e a UE no que concerne a tributação internacional da economia digital. Esta nova realidade representa uma mutação económico-social a qual o Direito deve acompanhar e projeta dificuldades que também se deve apaziguar.

Isto posto, as propostas mais enérgicas apresentadas, com total substituição dos critérios tradicionais, ou casos que levem a dupla tributação parecem constituir uma miragem, ainda que

por ora. Contudo, não se deixa de salvaguardar que num futuro não muito distante, a evolução social e tecnológica nos conduza a uma reforma mais profunda.

Como demonstrado, a implementação da atualização dos critérios tradicionais de tributação internacional deve ser o mais harmónica possível e ter a adesão globalizada dos Estados, no intento de se evitar complexificações e degenerações sistemáticas da ideia nuclear, que de certa forma subjaz a essa vontade de reforma: a distribuição equitativa dos rendimentos, de modo a se encontrar maior equilíbrio entre as jurisdições e os contribuintes envolvidos numa relação jurídica tributária, consagrando-se, assim, um dos pilares matriciais e mais antigos do Direito: “*suum cuique tribuere*”.

Desta forma, as propostas da OCDE, após o longo caminho que consubstanciou vários anos, com o seu recente alinhamento de grande escala demonstra um grande passo dado pelos Estados no intento de corrigir essas falhas de tributação.

À par de todas essas questões que são debatidas nas últimas décadas, desde 2020 a pandemia da COVID-19 e a consequente crise económica mundial veio afogear a discussão sobre a criação de tributos sobre as figuras digitais devido ao aumento da despesa dos Estados no escopo de controlar a crise no seio de suas sociedades. Por seu turno, enquanto os Estados têm aumentado sua despesa e a sociedade se endivida, o *e-commerce* seguiu no sentido contrário, no do crescimento e lucratividade.

Este contexto certamente contribuiu para consagrar a união de mais de 90% dos Estados aderentes à OCDE no sentido de aceitarem o acordo preliminar por ela disposto. Este consagrou um momento histórico onde certamente a tributação da economia digital harmonizada passa a ser uma realidade e não mais uma pretensão longínqua.

À guisa de conclusão, um novo sistema tributário, baseado no novo paradigma económico e com certa flexibilidade estrutural, que possibilite alterações para acompanhar o avançar tecnológico, mostra-se um bom caminho a trilhar, possibilitando um aumento da produtividade económica dos Estados e corrigindo assimetrias tributárias.

VII. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ASSOCIAÇÃO BRASILEIRA DO COMÉRCIO ELETRÓNICO – *Faturamento do e-commerce cresce 56,8% neste ano e chega a R\$ 41,92 bilhões*. [Em linha]. 20.09.2020. [Consult. 13.07.2021]. Disponível em WWW: <URL: <https://abcomm.org/noticias/faturamento-do-e-commerce-cresce-568-neste-ano-e-chega-a-r-4192-bilhoes/>>.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA – Medidas fiscais e aduaneiras durante a pandemia. [Em linha]. [Consult. 30.08.2021]. Disponível em WWW: <URL: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/COVID_19/Medidas_Fiscais_e_%20Aduaneiras/Paginas/IVA.aspx>.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA – Medidas fiscais em IRC/IRS durante a pandemia. [Em linha]. [Consult. 30.08.2021]. Disponível em WWW: <URL: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/COVID_19/Medidas_Fiscais_e_%20Aduaneiras/Paginas/IRC_IRS.aspx>.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA – Medidas fiscais no âmbito da justiça tributária. [Em linha]. [Consult. 31.08.2021]. Disponível em WWW: <URL: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/COVID_19/Medidas_Fiscais_e_%20Aduaneiras/Paginas/JT.aspx> e <URL: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/COVID_19/Medidas_Fiscais_e_%20Aduaneiras/Paginas/IMI_IMT_IS_IUC.aspx>.

AUTORIDADE TRIBUTÁRIA E ADUANEIRA – Medidas fiscais quanto aos IECS. [Em linha]. [Consult. 30.08.2021]. Disponível em WWW: <URL: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/COVID_19/Medidas_Fiscais_e_%20Aduaneiras/Paginas/IEC_ISV.aspx>.

BANCO DE PORTUGAL – Impacto da COVID-19 na economia portuguesa em 2020. [Em linha]. 16.04.2021. [Consult. 20.07.2021]. Disponível em WWW: <URL: <https://bpstat.bportugal.pt/conteudos/noticias/633>>.

BOSSA, Gisele; GOMES, Eduardo – *Blockchain: tecnologia a serviço da troca de informações fiscais ou instrumento de ameaça à privacidade dos contribuintes?* In PISCITELLI, Tathiane;

LARA, Daniela (coord.). *Tributação da Economia Digital*, 2ª Ed., Revista dos Tribunais, São Paulo, 2020. ISBN 978-65-5614-285-2.

BRITES, Ana – *A Economia Digital e os Desafios da Tributação: Análise das propostas da OCDE e da União Europeia*. [Em linha]. Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, 2017. [Consult. 23.05.2020]. Disponível em WWW: <URL: <http://hdl.handle.net/10400.26/18852>>.

BUNN, Daniel; ASEN, Elke; ENACHE, Cristina – Digital taxation around the world. [Em linha]. *Tax Foundation*, 20.05.2020. [Consult. 30.05.2020]. Disponível em WWW: <URL: <https://taxfoundation.org/digital-tax/>>.

CALIENDO, Paulo – *Economia digital e a criação de um IVA para o Brasil*. em: MONTEIRO, A.; FARIA, R.; e MAITTO, R. (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. Saraiva Educação, São Paulo, 2018. ISBN 978-85-5317-234-4.

COMISSÃO EUROPEIA – *Fair Taxation of the Digital Economy*. [Em linha]. [Consult. 22.05.2020] Disponível em WWW: <URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/business/company-tax/fair-taxation-digital-economy_en>.

CONGRESSO BRASILEIRO – Projeto de Lei Complementar n.º 218/2020.

DANIEL NETO, C. A.; BRANCO, L. O. A – *O paradigma da economia digital e os novos conceitos de serviço e mercadoria – reflexos na tributação*. In MONTEIRO, A.; FARIA, R.; e MAITTO, R. (coord.). *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. Saraiva Educação, São Paulo, 2018. ISBN 978-85-5317-234-4.

FILHO, Jorge J. R. Pires – *Os Desafios da Tributação na Economia Digital*. [Em linha]. Universidade de Coimbra, Coimbra, 2017. [Consult. 26.05.2020]. Disponível em WWW: <URL: [https://eg.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge%20Roque%20-%20Os%20desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20na%20economia%20digital.p](https://eg.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge%20Roque%20-%20Os%20desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20na%20economia%20digital.pdf)
[df](https://eg.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge%20Roque%20-%20Os%20desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20na%20economia%20digital.pdf)>.

Fortune 500: quais as três empresas que sobrevivem no top 10 desde 1955. [Em linha]. *Jornal Época Negócios Online*, 21.05.2018. [Consult. 21.05.2021]. Disponível em WWW: <URL: <https://epocanegocios.globo.com/Empresa/noticia/2018/05/fortune-500-quais-tres-empresas-que-sobrevivem-no-top-10-desde-1955.html>>.

FUNARO, Hugo; ANDRADE, Cesar – *A Tributação do Streaming*. [Em linha]. *Revista Direito Tributário Atual* n.º 47, 2021. [Consult. 29.05.2021]. Disponível em WWW: <<https://ibdt.org.br/RDTA/a-tributacao-do-streaming/>>.

GAMITO, Conceição; MOTA, Teresa – Netflix tax is coming to Portugal. *International Tax Review*, 21.01.2021 [Em linha]. [Consult. 30.06.2021]. Disponível em WWW: <URL: <https://www.internationaltaxreview.com/article/b1q6h2m7c50xvd/netflix-tax-is-coming-to-portugal>>.

GOODWIN, Tom – Digital Darwinism: Survival of the Fittest in the Age of Business Disruption, Kogan page Inspire, USA, 2018. ISBN 978-07-4948-228-2.

GONÇALVES, Susana Estêvão – Tributação da economia digital: os primeiros passos de uma revolução fiscal? [Em linha]. *Foro de Actualidad Jurídica Uría Menéndez*. ISSN: 1578-956X / 50-2018 / 149-1542018. [Consult. 01.06.2020]. Disponível em WWW: <URL:<https://www.uria.com/documentos/publicaciones/6309/documento/foro-Portugal-03.pdf?id=8523>>.

GOVERNO DE PORTUGAL – Apoios ao emprego e à economia. A resposta de Portugal à COVID-19. [Em linha]. [Consult. 17.08.2021]. Disponível em WWW: <URL: <https://covid19estamoson.gov.pt/apoios-ao-emprego-e-economia/>>.

GOVERNO DE PORTUGAL – Medidas de apoio às empresas e ao emprego vão manter-se enquanto durar a pandemia. Sítio da República Portuguesa, 09.02.2021. [Em linha]. [Consult. 15.08.2021]. Disponível em WWW: <URL: <https://www.portugal.gov.pt/pt/gc22/comunicacao/noticia?i=medidas-de-apoio-as-empresas-e-ao-emprego-vao-manter-se-enquanto-durar-a-pandemia>>.

GRINBERG, Itai – International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate [Em linha], *Georgetown Law Faculty Publications and Other Works*. 2145, 2019.

[Consult. 25.05.2020]. Disponível em WWW:
<URL: <https://scholarship.law.georgetown.edu/facpub/2145/>>.

MARQUES, Luciana V. S. Oliveira – Tributação de Streaming: a próxima guerra fiscal e concorrencial. [Em linha]. *FGV Direito SP Research Paper*. Series n.º Forthcoming 28.06.2021. [Consult. 05.07.2021]. Disponível em WWW: <<https://ssrn.com/abstract=387552>> ou <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.387552>>.

MICROSOFT AZURE – O que é PaaS? [Em linha]. [Consult. 26.06.2021]. Disponível em WWW:
<URL: <https://azure.microsoft.com/pt-pt/overview/what-is-paas/>>.

MINISTÉRIO DA ECONOMIA – Confira as medidas tomadas pelo Ministério da Economia em função da Covid-19 (Coronavírus). [Em linha]. 25.02.2021. [Consult. 16.08.2021]. Disponível em WWW: <URL: <https://www.gov.br/economia/pt-br/assuntos/noticias/2020/marco/confira-as-medidas-tomadas-pelo-ministerio-da-economia-em-funcao-do-covid-19-coronavirus>>.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project – *Addressing the tax challenges arising from the digitalisation of the economy*. Julho de 2021. [Em linha]. [Consult. 31.08.2021]. Disponível em WWW: <URL: <https://www.oecd.org/tax/beps/brochure-addressing-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-july-2021.pdf>>.

OCDE – Ações, Convenção Modelo e Comentários.

OLIVEIRA, Ludmila Mara; DINIZ, Magalhães Tarcísio – *Tributação de Lucros Extraordinários no Brasil: Da Guerra à Pandemia e Além*, 2020. *A Pandemia da COVID-19 no Brasil em sua Dimensão Financeira e Tributária* (Hugo de Brito Machado Segundo et al. eds., D'Plácido 2020. [Em linha]. [Consult. 24.08.2021]. Disponível em WWW: <URL: <https://ssrn.com/abstract=3822323>> ou <<http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3822323>>.

ONESCU, L., FLORESCU, D.– Adapting fiscal polities for the Covid 19 pandemic. Setting up a fiscal system appropriate for the digital world. [Em linha]. *Smart Cities and Regional Development (SCRD) Journal*, 5(2), 51–58, 2021. [Consult. 25.08.2021]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.scrd.eu/index.php/scr/article/view/103>>.

ONU NEWS – *FMI prevê recessão global de 3% em 2020, maior descida desde Grande Depressão de 1929*. [Em linha] 14.04.2020. [Consult. 27.07.2021]. Disponível em WWW: <URL: <https://news.un.org/pt/story/2020/04/1710372>>.

PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*, 1ª Ed., Almedina, 2019. ISBN 978-972-407456-6.

ROCHA, Sérgio André – *Conferência sobre os Impactos da nova Diretiva da União Europeia: tendências da tributação da economia digital*. [Registo de vídeo]. Fundação Getúlio Vargas, Min. 32:00 à 01:03:45, 2018. Disponível em WWW: <URL: <https://direitosp.fgv.br/evento/impactos-nova-diretiva-uniao-europeia-tendencias-tributacao-economia-digital>>.

SCHIPPERS, Martijn L., VERHAEREN, Constantijn E. – Taxation in a Digitizing Wolrd: Solution for Corporate Income Tax and Value Added Tax. [Em linha]. *E.C. Tax Review*, 27, n.º 1, 2018. P. 61-66. [Consult. 28.05.2020]. Disponível em WWW: <URL: <http://hdl.handle.net/1765/109157>>.

SETYOWATI, Milla S.; UTAMI, Niken D., ARFAH H. Saragih; HENDRAWAN, Adang – Blockchain Technology Application for Value-Added Tax Systems. [Em linha]. *Journal of Open Innovation: Technology, Market, and Complexity* 6, n.º. 4: 156. [Consult. 20.08.2021]. Disponível em WWW: <URL: <https://doi.org/10.3390/joitmc6040156>>.

SIBS (FORWARD PAYMENT SOLUTIONS) – *Relatório 365 dias de pandemia*. 18.03.2021. [Em linha]. [Consult. 29.08.2021]. Disponível em WWW: <https://www.sibsanalytics.com/noticias/relatorio-365-dias-de-pandemia/>

SILVA, Priscila Stela, Mariano da; BOMFIM, Tatiana – *Publicidade online sob a perspetiva internacional: uma análise dos casos Google no mundo*. In PISCITELLI, Tathiane; LARA, Daniela (coord.). *Tributação da Economia Digital*, 2ª Ed., Revista dos Tribunais, São Paulo, 2020. ISBN 978-65-5614-285-2.

SINNING, Julia – The Reflection of Data-Driven Value Creation in the 2018 OECD and EU Proposals. [Em linha]. *E.C. Tax Review*, Vol. 27, 2018-1. P. 325-334. [Consult. 20.05.2020]. Disponível em WWW: <URL:<https://orbilu.uni.lu/handle/10993/36516>>.

SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA (BRASIL). Recurso especial 1559264/RJ.

TEIXEIRA, Glória – *Manual de Direito Fiscal*, 3ª, 4ª e 6ª Ed., Almedina, 2015, 2016 e 2021. ISBN 978-972-40-9754-1.

UNIÃO EUROPEIA. *Package for fair and simple taxation*. [Em linha]. [Consult. 20.08.2021]. Disponível em WWW: <URL: https://ec.europa.eu/taxation_customs/package-fair-and-simple-taxation_en>.