

1 2 9 0



UNIVERSIDADE D  
COIMBRA

Guilherme Molina

IMPOSTO ESPECIAL SOBRE O DIGITAL:  
UMA PROPOSTA FISCAL PARA A SOLUÇÃO DA  
AUSÊNCIA DE SUPORTE FÍSICO NA ATUAÇÃO  
EMPRESARIAL

Dissertação no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito  
(conducente ao grau de Mestre), Mestrado em Ciências Jurídico-  
Políticas, Menção em Direito Fiscal, orientada pelo Professor  
Doutor João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues e apresentada à  
Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra para a obtenção  
do grau de mestre.

Maio de 2022



GUILHERME MOLINA

**IMPOSTO ESPECIAL SOBRE O DIGITAL: UMA PROPOSTA FISCAL  
PARA A SOLUÇÃO DA AUSÊNCIA DE SUPORTE FÍSICO NA ATUAÇÃO  
EMPRESARIAL**

***SPECIAL DIGITAL TAX: A TAX PROPOSAL TO SOLVE THE ABSENCE OF  
PHYSICAL SUPPORT IN CORPORATE PERFORMANCE***

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas, Menção em Direito Fiscal, sob a orientação do Professor Doutor João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues.

COIMBRA

2022

GUILHERME MOLINA

**IMPOSTO ESPECIAL SOBRE O DIGITAL: UMA PROPOSTA FISCAL  
PARA A SOLUÇÃO DA AUSÊNCIA DE SUPORTE FÍSICO NA ATUAÇÃO  
EMPRESARIAL**

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Políticas, Menção em Direito Fiscal.

31 DE MAIO DE 2022

## **AGRADECIMENTOS**

À minha esposa e meu amor, Caroline Gonçalves de Azevedo Molina, por toda a compreensão, parceria e apoio desde o momento da candidatura até este momento da entrega da tese do Mestrado.

Aos meus pais, Paulo e Zoé Molina, pelos ensinamentos de vida e por todo o suporte em minha jornada pessoal e académica, que se iniciou há muito e que agora é coroada com a oportunidade de pleitear o título de mestre pela renomada Universidade de Coimbra.

Aos meus irmãos, Raphael, Rebeca, Gustavo e Roberta Molina, pelo incentivo e pela ajuda nos mais diversos momentos que foram necessários.

Ao meu querido orientador, Professor Doutor João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues, por ter me ofertado liberdade à escolha do tema, ao mesmo tempo em que me guiou com maestria para o desenvolvimento do trabalho, não medindo esforços para orientar-me e contribuir com conclusão da presente tese, superando quaisquer dificuldades, em especial o momento pandémico que passamos nos últimos anos.

À Universidade de Coimbra, à Faculdade de Direito da instituição e aos Professores Doutores João Pedro Alves Ventura Silva Rodrigues, José Casalta Nabais, Jorge Manuel Coutinho de Abreu, Carolina Castro Nunes Vicente Cunha, Alexandre Miguel Cardoso Soveral Martins e Rui Manuel Pinto Soares Pereira Dias, por terem aberto as portas da Universidade a mim e, assim, permitido o contato com amplo conhecimento e com experiências que sempre levarei comigo.

Aos amigos e colegas do ambiente académico e profissional, sobretudo meu amigo Antonio Lucivan de Sousa Chaves, pelos diálogos, debates, trocas de ideias e de materiais de estudo, tendo todos, de alguma maneira, participação nesta tese.

## RESUMO

Os estudos e as reflexões que cercam a presente tese foram desenvolvidos na direção de seu ponto central: a proposta do Imposto Especial sobre o Digital (ou, simplesmente, IED), voltado a inovar o ordenamento jurídico nacional com a perspectiva de representar uma solução às problemáticas atinentes à tributação das *atividades digitais* e, especialmente, de resolver as dificuldades fiscais decorrentes da ausência de suporte físico na atuação empresarial nesta área.

Por ser uma iniciativa unilateral, preliminarmente ao ingresso em aspetos estruturais e característicos do IED, foi necessária a verificação da competência do Estado português para instituir a referida tributação, razão pela qual o trabalho inicia-se com abordagem relativa a conceitos como soberania, soberania fiscal e harmonização fiscal, além de correlacioná-los ao cenário digital e ao próprio IED, vislumbrando evidenciar que a criação deste novo imposto nacional se traduziria como um regular exercício do poder de tributar de Portugal, portanto, não corresponderia com qualquer forma de desrespeito do país frente ao Direito Comunitário Europeu e às demais disposições internacionais com as quais possui vinculação, sobretudo, as definições da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

Sequencialmente, configurando-se como a principal dificuldade tributária da matéria a identificação da localidade em que é explorada a *atividade digital* pela usual ausência de suporte físico para o seu desenvolvimento, mormente por ser da natureza do ambiente digital a desmaterialização e a conectividade, torna-se essencial a investigação concernente à figura do *estabelecimento estável*, com o devido aprofundamento das noções conceituais, da evolução histórica deste conceito e do surgimento de novas teorias, de alguma forma, interligadas no assunto, tais como da *presença digital significativa*, da *presença económica significativa* e da *criação de valor*.

Discussão esta acompanhada da classificação proposta entre *atividade digital* e *atividade por meio digital*, que segrega a atividade que é, na sua essência, efetivamente digital, por ser realizada em ambiente virtual, sem a dependência de uma ligação física (*atividade digital*), da que corresponde a uma atividade empresarial que utiliza de

mecanismos digitais para a melhora de suas operações, ainda que esta - atividade - seja, por natureza, física (*atividade por meio digital*).

Estando clara a ausência de uma conexão automática entre as *big techs* e as *atividades digitais*, uma vez que as primeiras podem desempenhar outras atividades que não digitais, ao passo que outras empresas também podem decidir exercer *atividades digitais*, passamos à exposição relativa à estrutura do IED, logo, por qual motivo se trata de um novo imposto, nacional, de caráter especial (e substitutivo) e sobre o digital; e das características que o compõem, portanto, definições ligadas à delimitação da incidência, incidência subjetiva, base do imposto, critério para a localidade da tributação e necessidade de registo.

Finalmente, no intuito de assegurar ainda mais a possibilidade de instituição do IED, foram realizados confrontos entre a proposta de imposto e movimentos nacionais, continentais e internacionais (OCDE) que foram projetados e/ou que estão vigentes, tendo sido demonstrada a compatibilidade entre o IED e estas outras figuras, bem como frisado a essencialidade da criação deste imposto como solução à tributação da *atividade digital*.

**Palavras-chave:** Imposto Especial sobre o Digital. IED. Suporte Físico. Soberania Fiscal. Estabelecimento Estável.

## ABSTRACT

The studies and reflections that surround this thesis were developed towards its central point: the proposal of the Special Digital Tax (or, simply, SDT), aimed at innovating the national legal system with the perspective of representing a solution to the problems related to the taxation of *digital activities* and, especially, of solving the tax difficulties arising from the absence of physical support in the business performance in this area.

As it is a unilateral initiative, preliminary to the entry into structural and characteristic aspects of the SDT, it was necessary to verify the competence of the Portuguese State to institute such taxation, reason why the paper begins with an approach to concepts such as sovereignty, fiscal sovereignty and fiscal harmonization, in addition to correlating them to the digital scenario and the SDT itself, aiming at evidencing that the creation of this new national tax would be translated as a regular exercise of Portugal's power to tax, therefore, it would not correspond to any form of disrespect of the country in relation to European Community Law and other international provisions with which it is bound, especially the Organization for Economic Co-operation and Development (OECD) definitions.

Sequentially, as the main tax difficulty of the matter is the identification of the location where the *digital activity* is explored due to the usual absence of physical support for its development, mainly because the nature of the digital environment is dematerialization and connectivity, it becomes essential to investigate the figure of the *permanent establishment*, with the due deepening of conceptual notions, the historical evolution of this concept and the emergence of new theories, somehow, interconnected on the subject, such as the *significant digital presence*, the *significant economic presence* and the *value creation*.

This discussion is accompanied by the proposed classification between *digital activity* and *activity by digital means*, which segregates the activity that is, in its essence, effectively digital, because it is performed in a virtual environment, without the dependence of a physical connection (*digital activity*), from the one that corresponds to a business activity that uses digital mechanisms for the improvement of its operations, even if this - activity - is, by nature, physical (*activity by digital means*).

Once it is clear that there is no automatic connection between *big techs* and *digital activities*, since the former can perform activities other than digital, while other companies can also decide to perform *digital activities*, we move on to the exposition regarding the structure of the SDT, therefore, why it is a new tax, national, of special character (and substitutive) and on the digital; and its characteristics, therefore, definitions related to the delimitation of incidence, subjective incidence, tax base, criteria for the locality of taxation and the need for registration.

Finally, in order to further ensure the possibility of instituting the SDT, comparisons were made between the proposed tax and national, continental, and international (OECD) movements that have been designed and/or are in force, and the compatibility between the SDT and these other figures was demonstrated, as well as the essentiality of creating this tax as a solution to the taxation of *digital activity*.

**Keywords:** Special Digital Tax. SDT. Physical Support. Fiscal Sovereignty. Permanent Establishment.



## **SIGLAS E ABREVIATURAS**

Art. - Artigo

Arts. - Artigos

BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting*

CFb – Constituição Federal brasileira

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

CRP – Constituição da República Portuguesa

CTNb – Código Tributário Nacional brasileiro

DSTs – *Digital Services Taxes*

G20 – Grupo composto pelos 20 (vinte) principais países industrializados e emergentes do mundo

IECs – Impostos Especiais de Consumo

IED – Imposto Especial sobre o Digital

IEJ – Imposto Especial do Jogo

IEJO – Imposto Especial do Jogo *Online*

IP – *Internet Protocol*

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

ISD – Imposto sobre os Serviços Digitais

ITF – Imposto sobre Transações Financeiras

IVA – Imposto sobre Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

N.º - Número

N.ºs - Números

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECD - *Organisation for Economic Co-operation and Development*

PIB – Produto Interno Bruto

SaaS - *Softwares as a Service*

SDT – *Special Digital Tax*

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

*Versus - Vs*

VPN - *Virtual Private Network*

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>13</b>
<b>CAPÍTULO I – O EXERCÍCIO DO PODER DE TRIBUTAR POR MEIO DA CRIAÇÃO DE UM NOVO IMPOSTO NACIONAL.....</b>	<b>16</b>
1.1. UMA QUESTÃO DE SOBERANIA FISCAL?.....	16
1.1.1. Noções acerca de Soberania e Soberania Fiscal.....	16
1.1.2. Soberania vs Direito Comunitário Europeu: e a harmonização?.....	20
1.1.3. Soberania e harmonização fiscal no ambiente digital.....	30
1.1.4. Um imposto nacional sobre o digital e a respeitabilidade aos limites da soberania.....	34
<b>CAPÍTULO II – ATIVIDADE DIGITAL E A QUESTÃO DO SUPORTE FÍSICO...38</b>	
2.1. ATIVIDADE DIGITAL VS ATIVIDADE POR MEIO DIGITAL.....	38
2.2. SUPORTE FÍSICO.....	44
2.2.1. Estabelecimento estável: noções gerais.....	44
2.2.2. Do estabelecimento estável à presença digital significativa.....	50
2.2.3. IED vs Estabelecimento estável.....	62
<b>CAPÍTULO III – IED.....70</b>	
3.1. CARACTERÍSTICAS E RAZÕES DA NOMENCLATURA PROPOSTA.....	71
3.1.1. Porquê (novo) imposto?.....	71
3.1.2. Porquê nacional?.....	81
3.1.3. Porquê especial (e substitutivo)?.....	94
3.1.4. Porquê sobre o digital?.....	99
3.2. ASPETOS ESTRUTURAIS DO IED.....	101
3.2.1. Delimitação da incidência.....	101
3.2.2. Incidência Subjetiva.....	106

<b>3.2.3. Base do imposto.....</b>	<b>108</b>
<b>3.2.4. Critério para a localidade da tributação e necessidade de registo.....</b>	<b>112</b>
<b>CAPÍTULO IV – BREVES COMPARATIVOS COM MOVIMENTOS LIGADOS AO DIGITAL.....</b>	<b>120</b>
4.1. IED VS PILAR UM DA AÇÃO 1 DO BEPS.....	120
4.2. IED VS PILAR DOIS DA AÇÃO 1 DO BEPS.....	123
4.3. IED VS PROPOSTA DE DIRETIVA DO DST DA UE E PROJETO DE LEI 1123/XIII/4ª.....	126
4.4. IED VS LEI N.º 74/2020 e “TAXA NETFLIX”.....	131
<b>CONSIDERAÇÕES FINAIS.....</b>	<b>135</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>140</b>

## INTRODUÇÃO

O visível fenómeno da digitalização nas últimas décadas cada vez mais faz parte das nossas vidas sem, muitas vezes, nos darmos conta de quanto fazemos uso de ferramentas digitais e das mudanças que vem ocorrido em razão desta (r)evolução. Formas de comunicação, de troca de informações e até mesmo de estruturação de negócios têm passado por uma constante “atualização”, dado o incessante avanço que a tecnologia proporciona.

Como praticamente tudo com o que nos deparamos na vida, não há bônus sem o correspondente ônus, nem podem ser estipulados e/ou assegurados direitos sem os correlatos deveres. Exemplificando nesta esfera digital, se temos como comunicar-nos ao vivo com uma pessoa do outro lado do mundo com certa facilidade para a troca de informações (*bônus*), também acabamos por ter de enfrentar o risco de ataques cibernéticos sobre nossos dados, que podem, igualmente, vir de alguém em localidade distante de onde nos encontramos (*ônus*).

Tendo a digitalização alterado a forma como encaramos as nossas relações com as pessoas, coisas e negócios, novas realidades fáticas surgem e, por não estarem propriamente previstas em momento pretérito, criam desafios ao direito no tocante a sua correta regulação. É bem verdade que o direito não é um instrumento estático e projeta alcançar, em regra, situações futuras, até por conta da irretroatividade da força jurídica quando a legislação propor a restrição de direitos, garantias e/ou liberdades, consoante o teor do art. 18.º, n.º 3, da CRP, entretanto, em que pese a tentativa de antever factos para que cumpra a sua função de regular as relações interpessoais na sociedade a qual se presta, é impossível que toda e qualquer situação nova seja necessariamente abarcada pelos textos legais vigentes.

O aparecimento de inovações substanciais pode ocasionar certo descasamento entre os factos e o direito, demandando modificações para que o último possa abarcar os primeiros, se assim entender que se tratam de factos relevantes juridicamente. E é neste cenário que se inserem os desafios impostos pela digitalização com impactos nas mais diversas áreas do direito, obrigando-nos a avaliar a aplicabilidade das normas vigentes, assim como a criação de novas para abranger situações inovadoras e juridicamente pertinentes.

Diante do escopo da presente tese, direciona-se à disciplina do direito fiscal, encarando-se as dificuldades impostas pela digitalização quanto à tributação das *atividades*

*digitais* nesta seara. A principal pergunta que ecoa quanto ao assunto é: como tributar a *atividade digital*? Isto porque é caracterizada pela desmaterialização e, assim, apresenta uma tendência à ausência de um suporte físico para o seu desempenho.

Na expectativa de resolver a questão, Projetos de Lei e efetivos DSTs unilaterais passaram a ser visualizados, assim como discussões comunitárias e internacionais, destacando-se, mais recentemente, o estabelecimento dos Pilares Um e Dois, referentes à Ação 1 do BEPS. Entretanto, todos os citados movimentos demonstram-se insuficientes em razão de serem sempre restritos, seja pela limitação à conduta sujeita à tributação, ante a determinação de apenas alguns serviços digitais como tributáveis, seja por uma sujeição passiva reduzida, tão somente voltada às multinacionais, esquecendo-se que as *atividades digitais* podem ser praticadas também por empresas de menor porte.

Em que pese a repercussão, especialmente, dos Pilares Um e Dois supracitados, visualizando que as soluções até aqui propostas deixam de alcançar a integralidade das *atividades digitais* em termos fiscais, compreende-se que o aparato legislativo vigente, e até mesmo em discussão atualmente, é incapaz de adequadamente promover a tributação das referidas atividades, afinal não há uma compatibilidade das normas jurídicas existentes com a forma como estas se desenvolvem, logo, exatamente por isto, o entendimento é pela proposição de um - novo - imposto especial, com regras específicas e ajustadas à *atividade digital*, para que somente assim ela possa ser corretamente tributada.

Naturalmente que para a criação de um novo tributo nacional, terá de ser aferida a soberania fiscal portuguesa para tal, com a demonstração, neste trabalho, de que o exercício do poder de tributar pelo país não excede os limites de sua soberania, sendo, portanto, compatível aos ambientes comunitário e internacional, inclusive com o respeito à harmonização fiscal.

Identificada a possibilidade - e a necessidade - de instituição de um novo imposto sobre o digital em Portugal, o qual nomearemos de IED, tanto a questão do suporte físico, como da *atividade digital*, merece abordagem. Importante a segregação entre *atividade digital* e *atividade por meio digital* para que o imposto proposto foque em trazer novos preceitos unicamente onde houve inovação pelo que realmente é digital, evitando-se alterações desnecessárias ao direito vigente.

O aprofundamento da evolução do conceito de *estabelecimento estável*, bem como das suas ramificações, torna-se essencial para que a problemática que cerca o suporte físico, ou a ausência dele, no digital, notadamente para assimilar o critério que melhor lhe atenda, dentre a *presença digital significativa*, *presença económica significativa* e a noção de *criação de valor*.

Claramente que a desvinculação da *atividade digital* com aspetos físicos nos leva a buscar ligações económicas da atividade empresarial – digital – com a localidade em que é explorada, passando-se, nesse contexto, à explanação atinente às razões de ser do IED. Assim sendo, propõe-se a explicar desde a nomenclatura do IED, logo, por qual motivo é um imposto, é nacional, é especial (e substitutivo) e se volta ao digital, para que, posteriormente, haja reflexão concernente à sua estrutura, nomeadamente, sobre a delimitação da incidência, incidência subjetiva, base do imposto, além do estabelecimento de critério à localidade da tributação e regra de necessidade de registo para a regular atuação empresarial.

Após a formatação do IED, em preparação para a sua potencial propositura, buscase confrontá-lo com outros instrumentos e/ou movimentos que, igualmente, cercam o ambiente digital para que se constate a compatibilidade com estes, assim como, principalmente, fique evidente a imprescindibilidade da instituição do IED como mecanismo adequado à tributação da *atividade digital*.

# CAPÍTULO I – O EXERCÍCIO DO PODER DE TRIBUTAR POR MEIO DA CRIAÇÃO DE UM NOVO IMPOSTO NACIONAL

## 1.1. UMA QUESTÃO DE SOBERANIA FISCAL?

### 1.1.1. Noções acerca de Soberania e Soberania Fiscal

De forma diversa a que possamos imaginar enquanto estudiosos do direito, o vocábulo *soberania* ou *sovereignty*, em língua inglesa, não se limita à aceção jurídico-política que estamos habituados a analisar, sendo utilizado nas mais diversas esferas, comportando, por exemplo, expressões atinentes à comida, à energia e ao corpo<sup>1</sup>. Além disso, o uso quase que automático desta palavra na construção de raciocínios jurídicos pode, por vezes, induzir à falsa ideia de que se trata de tema sedimentado, como se ainda não lhe cercasse inúmeras discussões e problemáticas, bem como a necessidade de avaliação quanto à sua constante evolução conceitual frente ao desenvolvimento das sociedades.

Nesse diapasão, a doutrina dá conta de realizar estudos desde a origem e o progresso histórico do instituto, inclusive com explicações relativas à mudança na justificativa do exercício do poder soberano<sup>2</sup>, até as implicações mais modernas concernentes à soberania, especialmente numa das formas mais importantes de sua exteriorização, a soberania fiscal<sup>3</sup>, que será objeto de reflexões no âmbito da presente tese.

No tocante à soberania do Estado ou soberania estatual, excelente síntese é apresentada por Mara Sofia da Silva Gonçalves:

---

<sup>1</sup> Segundo a autora Mercedes Fuertes, haveria uso da palavra soberania em expressões como “*food, energy and body sovereignty*” in FUERTES, Mercedes. *European Digital Sovereignty*. Leon: Eolas Ediciones, 2021, p. 7. Tradução à língua inglesa por Mark Hounsell.

<sup>2</sup> A soberania inicia embasada em ideais divinos, impondo respeito às Leis de Deus e da Natureza, evoluindo-se para uma soberania atrelada ao monarca (ou príncipe) até chegarmos a uma soberania nacional (ou do Estado), com o advento do constitucionalismo, conforme HÉLDER BORGES VILELA. *Soberania Fiscal na União Europeia: os estados e o mercado interno*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, Menção em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: [s.n.], 2016, pp. 8-9.

<sup>3</sup> A soberania fiscal é uma das mais importantes manifestações da soberania, visto que expressa o poder de criar ou estabelecer impostos, segundo JOSÉ CASALTA NABAIS. «A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas» in MIRANDA, Jorge (coord.). *Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira*. Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Lisboa: Coimbra Editora, 2006. p. 497.



Destarte, a *Soberania estadual* que aqui é tratada – e ainda que (na senda de Kelsen) represente apenas uma *hipótese científica*, ou uma *Weltanschauung*, apta a permitir a *(des)construção científica* do Estado e do Direito e que, como *dogma científico* que é, seja necessariamente *relativo* e *frágil* – não advém de um poder superlativo, incondicionado e independente do Estado: este apenas goza de uma autoridade – a *autoridade pública* – derivada daquela Soberania estadual “*una e indivisível*” – que, no caso português, “*reside no Povo*” (artigo 3.º, n.º 1 CRP) -, subordinada à Constituição e regulada pela *legalidade democrática*, suprema manifestação do *poder soberano do Povo*.<sup>4</sup>

Partindo-se das noções supracitadas, insta frisar que, num contexto jurídico-político<sup>5</sup>, inexistente espaço para caracterizar a soberania como ilimitada ou absoluta, consoante as lições de Jean Bodin, em sua obra “Os seis livros da república”<sup>6</sup>, e a visão de Casalta Nabais, no sentido de que “como poder jurídico, a soberania é por natureza um poder com limites, o que não afeta o seu aspecto supremo, já que supremo não significa ilimitado.”<sup>7</sup>

Reforçando ainda mais a assertiva, outros importantes fatores contribuem para a limitação da soberania, quais sejam: (I) o dever de respeito aos preceitos constitucionais na Ordem Jurídica que - a soberania - se encontra inserida, sobretudo em virtude da segregação entre *titularidade* e *exercício* da soberania<sup>8</sup>, com a máxima, presente em regimes republicanos, de que o *poder emana do povo*<sup>9</sup>. É o caso de Portugal e do Brasil, uma vez que ambas as Constituições trazem expressamente esta previsão<sup>10</sup>, demonstrando que o Estado e seus órgãos apenas detêm a condição de “executores” da soberania, incluindo-se a fiscal, em representação ao verdadeiro titular desta (*povo*)<sup>11</sup>; (II) a observância da extensão do

---

<sup>4</sup> GONÇALVES, Mara Sofia da Silva. *Soberania Fiscal e Integração Europeia: a legitimação democrática no processo de integração fiscal da União Europeia*. Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: [s.n.], 2015, pp. 29-30.

<sup>5</sup> Isto porque historicamente a soberania esteve ligada ao Estado Soberano, que representava um poder sem limitações, diferentemente do entendimento acerca deste vocábulo com o advento do Estado de Direito, nos termos explanados por Casalta Nabais in NABAIS, José Casalta. «A soberania fiscal no quadro da integração europeia» in NABAIS, José Casalta. *Nos 20 Anos do Código das Sociedades Comerciais: homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier*. [s.l.]: Coimbra Editora, 2007, pp. 1026-1027.

<sup>6</sup> Nos termos enunciados por HÉLDER BORGES VILELA. *Soberania Fiscal.... Op. cit.*, p. 9.

<sup>7</sup> NABAIS, José Casalta. «A soberania fiscal no quadro.... Op. cit., p. 1031.

<sup>8</sup> Tema desenvolvido por Casalta Nabais (NABAIS, José Casalta. «A soberania fiscal no quadro.... Op. cit., pp. 1027-1030), sendo que, apesar da soberania ser una e indivisível, o seu exercício pode ocorrer por mais de um órgão ou pessoa específica, a depender do regime estabelecido para a sua colocação em prática.

<sup>9</sup> É verdade que outros regimes podem conceder a titularidade da soberania a pessoa, instituição ou ente distinto do *povo*, conforme destaca HÉLDER BORGES VILELA. *Soberania Fiscal.... Op. cit.*, p. 9.

<sup>10</sup> Em sede de direito português, identificamos a matéria exposta no art. 3.º, n.º 1, da CRP: “1. A soberania, una e indivisível, reside no povo, que a exerce segundo as formas previstas na Constituição.” Já no caso do Brasil, encontramos a seguinte definição no art. 1.º, Parágrafo Único, da CFb: “Art. 1.º. [...] Parágrafo único. Todo o poder emana do povo, que o exerce por meio de representantes eleitos ou diretamente, nos termos desta Constituição.”

<sup>11</sup> Refletindo-se, portanto, na ideia do *no taxation without representation*, que é corroborada com o pensamento de Maria Sofia Gonçalves, no sentido de se compreender que a lei, por ser dirigida ao povo, deve

campo de atuação da soberania estadual frente aos limites internacionais decorrentes do facto de integrar comunidades ou blocos, como a UE, e/ou ser parte integrante de Tratados, Convenções ou Acordos Internacionais, devidamente celebrados e internalizados - ao direito local -, se o caso, além do fundamental respeito às ordenas nacionais distintas, no sentido de não se extrapolar o correto manuseio da soberania a ponto de invadir ou desrespeitar a soberania estadual de outrem<sup>12</sup>.

Como se pode depreender, existem limitações à soberania tanto na esfera interna - ou local -, como na externa - ou internacional -, mas não é só: esta dualidade se visualiza na própria manifestação da soberania, mormente a - soberania - fiscal, na medida em que seguimos a compreensão, defendida por Casalta Nabais e Maria Sofia Gonçalves, de *soberania adjectivada*<sup>13</sup>. Em apertada síntese - e sem ingressar em debates alheios ao escopo deste trabalho -, o referido entendimento sobre soberania apresenta as aceções interna e externa, estando a primeira ligada à noção de se tratar de um *poder* jurídico de autorregular-se, respeitando os ditames do Ordenamento Jurídico em que está situado, ao passo que a outra está atrelada à *liberdade*, visto que, se de um lado visualiza-se a independência concernente ao ambiente externo<sup>14</sup>, de outro, sendo o Estado sujeito de direito na esfera global, pode vincular-se em Tratados, Acordos e/ou Organizações.

Nessa conjuntura, tendo em vista que a soberania exterioriza o denominado *poder jurídico supremo*<sup>15</sup>, parece-nos consequência natural pensar numa associação da soberania

---

ser debatida e votada pelos legítimos representantes deste (GONÇALVES, Mara Sofia da Silva. *Soberania Fiscal.... Op. cit.*, p. 96).

<sup>12</sup> Ideia é de que se cada Estado possui sua soberania, é natural que haverá “choques” em dados momentos e, desta maneira, limitações irão surgir para que haja compatibilidade no exercício das soberanias estaduais de cada um destes. É por isto que Rui Duarte Morais, citado por Paula Rosado Pereira, afirma que “a ideia de os Estados serem totalmente livres na concretização legislativa dos seus poderes soberanos ofende a própria essência do Direito Internacional. [...] o reconhecimento da existência de diferentes soberanias estaduais parece implicar, necessariamente, uma ideia de limitação.” (PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*. Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Coimbra: Almedina, 2010, p. 57).

<sup>13</sup> Dentro das correntes atinentes à temática, conforme proposta de Vilela (in VILELA, Hélder Borges. *Soberania Fiscal.... Op. cit.*, pp. 11-16), na qual, inexistiriam maiores diferenças em termos práticos entre elas, havendo maior debate em como chegar ao exercício do poder jurídico de tributar superando obstáculos dos diversos conceitos originários de soberania. Em suma, há possibilidade de caracterização da soberania fiscal numa das seguintes definições: (I) *soberania adjectivada*; (II) *poder tributário*; (III) *poder jurídico autónomo e exclusivo*; (IV) *como pretensão funcional*.

<sup>14</sup> Em verdade, Nabais declara independência ao exterior ressaltando a dependência dos Estados soberanos ao direito internacional, em especial diante da regra de isonomia quanto aos Estados, e por consequência suas respetivas soberanias, ante o art. 2.º, n.º 1, da Carta das Nações Unidas (in NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*. 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012, pp. 296-297).

<sup>15</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental.... Op. cit.*, p. 299.

fiscal com um *poder tributário supremo* ou, ainda, um *poder tributário qualificado*<sup>16</sup>, compreendido pelo poder de tributar, logo, a competência para a criação, alteração e extinção de impostos. Afinal, o exercício da soberania fiscal estará, igualmente, ligado à ideia de *poder*, numa atuação em conformidade com as restrições e os preceitos constitucionais correspondentes à matéria, porém terá enfoque na questão do direito fiscal e, portanto, dos impostos<sup>17</sup>.

É salutar ressaltar que, ainda que a soberania fiscal esteja fortemente centrada na competência legislativa originária da Assembleia da República<sup>18</sup>, consoante a reserva de lei fiscal prevista no art. 165.º, n.º 1, da CRP, é nosso dever asseverar que o poder tributário não se manifesta unicamente por meio do poder legislativo, já que, segundo Nabais<sup>19</sup>, podem existir situações ligadas ao poder tributário originário dos *entes territoriais autónomos*, que prescindem a atuação legislativa formal ao desenvolvimento ou complementação de determinados temas por meio do exercício do poder regulamentar destes<sup>20</sup>.

De toda a sorte, insta frisar que o poder tributário para a criação, alteração e extinção de impostos, ou, simplesmente, o “poder de tributar”<sup>21</sup>, decorre da própria Constituição -, *in casu*, a CRP -, visto esta determinar a titularidade do poder tributário originário, bem como os termos em que este será exercido, incluindo-se atribuições ao poder tributário derivado<sup>22</sup>. Entretanto, em que pese o fundamento ao referido poder estar na CRP, a amplitude e constante evolução do Ordenamento Jurídico na esfera tributária resultou a “constituição não

---

<sup>16</sup> *Poder tributário supremo*, conforme MARA SOFIA DA SILVA GONÇALVES. *Soberania Fiscal.... Op. cit.*, p. 39; e *poder tributário qualificado*, consoante JOSÉ CASALTA NABAIS. *O Dever Fundamental.... Op. cit.*, p. 300.

<sup>17</sup> É visualizando desta maneira, ou seja, a soberania fiscal como uma forma de manifestação da soberania, porém na seara fiscal, por isso que Alberto Xavier expressa que a soberania fiscal “[...] seria simples aspecto da *soberania do Estado em geral*” in XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*, 2ª edição actualizada, reimpressão com a colaboração de Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier. Coimbra: Almedina, 2018, p. 13.

<sup>18</sup> Ao propor a distinção entre o poder soberano e o poder autónómico, Nabais define o Estado Português como “unitário”, atribuindo exclusividade, pelo menos num primeiro momento, ao poder tributário soberano para a Assembleia da República in NABAIS, José Casalta. «A soberania fiscal no quadro.... *Op. cit.*, pp. 1032-1033.

<sup>19</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental.... Op. cit.*, p. 302.

<sup>20</sup> Frise-se que os *entes territoriais autónomos*, no caso de Portugal, são entendidos como as regiões autónomas do Açores e da Madeira, assim como os municípios, que além de ter poder tributário derivado – do soberano estadual -, possuem também o originário, como, por exemplo, no caso do art. 227.º da CRP, que estabelece poderes às regiões autónomas do país.

<sup>21</sup> Como nós mesmo intitulamos neste trabalho alguns parágrafos acima deste.

<sup>22</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental.... Op. cit.*, p. 301.

tem de (nem pode) conter toda a disciplina jurídica relativa ao exercício da titularidade do poder tributário”<sup>23</sup>.

Assim sendo, visualizamos que a criação de um novo imposto, em princípio, se caracterizaria como uma forma de exteriorização da soberania -, notadamente fiscal -, sem que houvesse vedação à sua veiculação, desde que respeitados os limites estabelecidos à própria soberania, nas esferas interna (Constituição) e externa (Direito Internacional). Todavia, cremos restarem, ainda, outras questões que cercam o IED aqui proposto, e que repercutiremos ao longo desta tese.

### **1.1.2. Soberania vs Direito Comunitário Europeu: e a harmonização?**

Preliminarmente, reafirmamos a premissa estabelecida no tocante de a soberania não se traduzir como absoluta ou ilimitada no cenário jurídico, sendo afastado das nossas apreciações, deste modo, o entendimento de Hobbes, no sentido de visualizá-la como um poder absoluto sem limites<sup>24</sup>.

É cediço que a soberania, inclusive na vertente fiscal, apresenta restrições até mesmo no âmbito interno, já que deve respeito aos preceitos constitucionais vigentes na Ordem Jurídica que a legitima, contudo, provavelmente o maior choque esteja na esfera internacional, em razão do envolvimento de mais de uma jurisdição, e, portanto, em alguma medida, duas ou mais soberanias locais e internacionais, demandando-se o estabelecimento duma solução aos iminentes conflitos entre Estados.

Estando o Direito Internacional Tributário preocupado com as situações que possuam contacto com mais de uma Ordem Jurídica dotada de poder de tributar<sup>25</sup>, o posicionamento da doutrina tradicional pela ausência de limitações impostas pelo Direito Internacional à soberania estadual quanto à impressão de sua legislação fiscal não nos parece adequado, na medida em que, sustentar o referido entendimento<sup>26</sup>, além de abrir espaço para legitimar um poder soberano tributário ilimitado no âmbito externo, algo que já refutamos anteriormente, significaria esvaziar a precípua razão de ser do Direito Internacional

---

<sup>23</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental.... Op. cit.*, p. 301.

<sup>24</sup> Nesse sentido: JOSÉ CASALTA NABAIS. *O Dever Fundamental.... Op. cit.*, p. 301; e HÉLDER BORGES VILELA. *Soberania Fiscal.... Op. cit.*, p. 9.

<sup>25</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional. Op. cit.*, p. 3.

<sup>26</sup> PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios.... Op. cit.*, p. 56.

Tributário, a saber: solucionar hipóteses de dupla ou múltipla tributação<sup>27</sup>, ou, ainda, as denominadas plurilocalizadas<sup>28</sup>, sem contar a desnecessidade de internalização de normas de Direito Internacional Público<sup>29</sup>, ante a prevalência da teoria monista em alguns regimes jurídicos - como o português<sup>30</sup> -, que sequer nos demandaria maiores verificações sobre a aplicabilidade das normas internacionais no direito interno e, certamente, limitaria o campo de atuação da soberania estadual.

Os Estados, ao decidirem pela abertura e exposição ao ambiente externo, figuram como sujeitos de direito e de deveres no cenário internacional e passam a ter de visualizar os limites do exercício da soberania fiscal também além de suas fronteiras, observando-se a abrangência da soberania fiscal de outros Estados, bem como as restrições impostas pelo Direito Internacional, sobretudo em virtude da opção por integrar comunidades ou blocos - essencialmente económicos - e por firmar Acordos, Tratados, Convenções ou Compromissos com outros Estados.

Um movimento de internacionalização se tornou cada vez mais inevitável com o advento da globalização e foi adicionalmente potencializado com a digitalização das coisas e dos negócios, tendo se refletido, inclusive, nas situações tributárias, que deixaram de ostentar apenas elementos locais para alcançar uma considerável complexidade. Neste cenário, passou-se a ser requisitado um olhar de maior abrangência ao poder de tributar e ao direito fiscal, resultando numa crescente necessidade de estabelecimento de uma *política fiscal externa*<sup>31</sup>, maioritariamente vislumbrando combater a dupla ou múltipla tributação de forma a evitar impactos negativos ao Estado, inclusive na busca por mitigar eventuais perturbações ou inobservâncias à sua legislação – local – em seu prejuízo.

---

<sup>27</sup> Nas quais identificando elemento(s) de conexão, dois ou mais Estados pretendem avocar a tributação.

<sup>28</sup> Com factos que poderiam levar, em tese, à aplicação de normas fiscais de mais de um Estado ao mesmo tempo, conforme ANTONIO CHAVES. *O Princípio da Tributação Singular: uma nova ordem na tributação transfronteiriça*. Belo Horizonte: Dialética, 2021, p. 31.

<sup>29</sup> Claro que mesmo se estivessemos diante de jurisdições que adotassem a teoria dualista, precisaríamos da internalização da norma internacional para a produção de efeitos no âmbito interno. Nesse sentido: “Para a tese *dualista*, a diversidade absoluta quanto às fontes, entre o direito internacional e direito interno, impedia que a norma internacional vigorasse na ordem interna, antes de ser *transformada* em lei interna” (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional Brasileiro*, 8ª edição, reformulada e atualizada até setembro de 2015 com a colaboração de Roberto Duque Estrada e Renata Emery. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 88).

<sup>30</sup> BARRETO, Patrícia Salvação. «A Ratificação de Tratados Internacionais, Uma Perspectiva de Direito Comparado: Portugal». *Direção-Geral dos Serviços de Estudos do Parlamento Europeu (EPRS)*, novembro de 2018, pp. 8 e 9. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/630294/EPRS\\_STU\(2018\)630294\\_PT.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/630294/EPRS_STU(2018)630294_PT.pdf). Último acesso em 19 de novembro de 2021.

<sup>31</sup> NABAIS, José Casalta. «A Soberania Fiscal no Actual... *Op. cit.*, p. 502.

Em outras palavras, é dizer que o direcionamento tão somente ao aspeto interno pode levar o Estado a prejuízos económicos e políticos, diante da falta de mecanismos que permitam imputar ou desonerar a tributação<sup>32</sup>, a depender do caso, podendo resultar na fuga de pessoas, singulares e coletivas, e de capitais contra um desejável incentivo à internalização de ambos, sem contar a possibilidade de se caracterizar, em função de uma ineficiência quanto a elaboração da política fiscal externa, o *abuso de conexão* (ou *excess of jurisdiction*)<sup>33</sup>, hipótese em que se atesta a tentativa de tributar factos sem qualquer conexão ou com conexão irrazoável ou despropositada, culminando em clara incongruência com as limitações do exercício da soberania fiscal externamente.

Neste quadro, vale realçar que a atribuição primária do Direito Internacional Público é a demarcação do campo de validade das ordens nacionais, estabelecendo a quem, como e quando as legislações locais pode ser aplicadas<sup>34</sup>, sendo que o contexto do Direito Comunitário, leia-se, no caso de Portugal, a UE, não é diferente, ainda que visualizemos uma maior rigidez por haver a manifestação de vontade do Estado em participar de determinado bloco ou conglomerado específico, abrindo mão voluntariamente de certas faculdades dentro da liberdade que lhe é conferida enquanto sujeito de direitos e deveres internacional.

Afinal, diversamente da respeitabilidade a uma Ordem Global, por assim dizer<sup>35</sup>, a observância ao Direito Comunitário decorre da própria manifestação da soberania do Estado, na medida em que, deliberadamente, decidiu por integrar determinada comunidade, estando ciente e apto de seu regramento, bem como de todos os direitos e deveres na qualidade de Estado-membro. Trazendo ao exemplo de Portugal, a partir da manifestação de vontade de integrar a UE, além dos procedimentos e formalidades – jurídicas – adequadas para tal, o país obrigatoriamente se vinculou ao estabelecido pelo Direito Comunitário.

Exatamente nesse sentido que a doutrina evidencia as limitações à soberania dos Estados-membros em virtude da integração comunitária europeia, tornando a UE uma

---

<sup>32</sup> No tocante aos prejuízos económicos, deixando de tributar um facto tributário que, em tese, poderia ser tributado, por exemplo. Já quanto ao aspeto político, a questão estaria ligada às políticas fiscal e externa, em especial quando estamos diante de condutas que o Estado pretende estimular ou desincentivar em atitudes voltadas à extrafiscalidade, as quais podem ser prejudicadas numa visão unicamente interna.

<sup>33</sup> NABAIS, José Casalta. «A Soberania Fiscal no Actual... *Op. cit.*, p. 500.

<sup>34</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. *Op. cit.*, p. 13.

<sup>35</sup> No sentido do Direito Internacional num aspeto mais genérico, portanto, de respeitabilidade aos demais Estados, porém independentemente de qualquer celebração de Tratado, Acordo ou Comunidade específica.

“verdadeira instância de decisão supranacional”<sup>36</sup>, na qual, apesar de compreendermos apresentar longa distância duma transferência completa da soberania estadual – à UE -, há uma indubitável presença de restrição ao seu exercício, especialmente no campo externo.

Por já termos verificado que a soberania fiscal integra o conceito de soberania, os mesmos efeitos supracitados, obviamente, serão aplicados à primeira e, portanto, representam uma limitação ao poder de tributar dos Estados-membros da UE. Naturalmente, esta restrição não é absoluta, uma vez que os Estados permanecem competentes para se autorregular na esfera fiscal, entretanto, devem fazê-lo sem desrespeito ao Direito Comunitário, sobretudo consoante ao princípio do primado, princípio fundamental da UE, que, ainda que não expresso no TFUE<sup>37</sup>, compreende, em breve síntese, o prevalectimento, em regra, do Direito Comunitário face ao direito estadual, conforme firmado pela jurisprudência da UE, a qual expressa a obrigação dos órgãos jurisdicionais locais, assim como os demais órgãos dos Estados-membros, de aplicar o Direito Comunitário, baseando-se no princípio – do primado – que “[...] deve ser interpretado no sentido de que se opõe a uma legislação nacional, [...] para garantir a aplicação do direito da União”<sup>38</sup>, sem ter deixado de frisar, contudo, que não se trata de uma imutável exclusão da aplicabilidade do direito local, já que observar o – princípio do – primado é, na realidade, verificar quando se está diante do campo de prevalectimento do Direito Comunitário e quando do local<sup>39</sup>.

Apesar do princípio do primado soar, preliminarmente, como a resolução para os eventuais conflitos legislativos entre o Direito Comunitário e o estadual, ao menos na seara fiscal, o seu papel – solucionador – é reduzido na medida em que inexiste propriamente uma política da UE quanto à matéria de fiscalidade<sup>40</sup>, tendo em vista que o Capítulo 2 – “Disposições Fiscais” do TFUE cuida dos impostos indiretos<sup>41</sup>, especialmente com o intuito de evitar discriminações na circulação de bens dentro da UE<sup>42</sup>, não havendo, neste Tratado,

---

<sup>36</sup> NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental.... Op. cit.*, p. 298.

<sup>37</sup> PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios.... Op. cit.*, p. 246.

<sup>38</sup> Acórdão do TJUE de 04 de dezembro de 2018, Grande Secção, processo C-378/17, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62017CJ0378&from=PT>. Último acesso em: 27/09/2021.

<sup>39</sup> Acórdão do TJUE de 19 de novembro de 2009, Terceira Secção, processo C-314/08, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62008CJ0314&qid=1632425785408&from=PT>. Último acesso em: 27/09/2021.

<sup>40</sup> PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios.... Op. cit.*, p. 249.

<sup>41</sup> Arts. 110.º a 113.º do TFUE.

<sup>42</sup> PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios.... Op. cit.*, p. 249.

disposições atinentes à tributação direta, o que leva alguma doutrina a concluir pela presença da competência exclusiva dos Estados-membros no tocante à tributação direta<sup>43</sup>.

Visualizando o cenário supracitado, Nabais refletiu sobre a harmonização<sup>44</sup>, que será objeto de análise na sequência, nos campos da tributação direta e indireta, afirmando, à época de sua obra -, em 2007 -, que, ao contrário da tributação indireta que havia obtido bom avanço com o IVA, a evolução de uma harmonização na tributação direta estava longe de dar passos relevantes, ainda que tenha ressaltado que, por meio do Acto Único Europeu de 1986, o Tribunal de Justiça passou a exigir o respeito ao princípio da não discriminação em função da nacionalidade no que concerne à tributação direta dos Estados-membros<sup>45</sup>.

É bem verdade que, mesmo que os instrumentos normativos ligados à harmonização na tributação direta permaneçam menos desenvolvidos que na tributação indireta, houve uma inegável evolução das previsões relativas à esfera da tributação direta nos últimos anos, como, por exemplo, com o advento da Diretiva (UE) 2016/1164, de 12 de julho de 2016, que influenciou a nova redação da Cláusula Geral Antiabuso no direito português<sup>46</sup>, demonstrando clara preocupação com as práticas de elisão fiscal<sup>47</sup>, além da prescrição da Regra Geral Antiabuso, nos termos do seu art. 6.<sup>o</sup><sup>48</sup>, tendo tal “Diretiva antiabuso” cuidado de concretizar recomendações do BEPS, já com adaptações ao mercado interno em conformidade com a jurisprudência do TJUE<sup>49</sup>.

---

<sup>43</sup> “A União Europeia não possui qualquer competência no âmbito da fiscalidade directa. Contudo, possui competências no âmbito das liberdades fundamentais e no âmbito da livre concorrência, competências que podem colidir com as competências fiscais dos Estados.” in VILELA, Hélder Borges. *Soberania Fiscal na União Europeia: os estados e o mercado interno*. *Op. cit.*, p. 24.

<sup>44</sup> NABAIS, José Casalta. «A soberania fiscal no quadro.... *Op. cit.*, p. 1039.

<sup>45</sup> Idem. «A Soberania Fiscal no Actual.... *Op. cit.*, p. 507.

<sup>46</sup> Lei n.º 32/2019, que em seu art. 3.º ofertou novo texto ao art. 38.º, n.º 2, da Lei Geral Tributária.

<sup>47</sup> Em diversos momentos, o tema é retratado e a preocupação é exposta, podendo-se apresentar, como um destes, o Considerando (14): “(14) É necessário clarificar que a aplicação das regras contra a elisão fiscal previstas na presente diretiva não deverá afetar a obrigação do contribuinte de respeitar as condições normais de mercado nem o direito do Estado-Membro a aumentar a coleta tendo em conta essas condições, se for caso disso.”.

<sup>48</sup> “1. Para efeitos do cálculo da matéria coletável das sociedades, os Estados-Membros devem ignorar uma montagem ou série de montagens que, tendo sido posta em prática com a finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes. Uma montagem pode ser constituída por mais do que uma etapa ou parte. 2. Para efeitos do n.º 1, considera-se que uma montagem ou série de montagens não é genuína na medida em que não seja posta em prática por razões comerciais válidas que reflitam a realidade económica. 3. Caso as montagens ou série de montagens não sejam tomadas em consideração nos termos do n.º 1, a coleta é calculada nos termos do direito nacional.”

<sup>49</sup> DOURADO, Ana Paula. *Governança Fiscal Global*, 2ª edição revista e atualizada, reimpressão. Coimbra: Almedina, 2020, p. 107.



Ainda assim, diante de todo o quadro retratado, conclui-se, com ligeira obviedade, que é falho o pensamento preliminar de que o princípio do primado se encontra habilitado a proceder ao encerramento de toda e qualquer discussão ligada ao direito fiscal. Primeiramente, em virtude de verificarmos que a prevalência do Direito Comunitário não é absoluta, já que pode haver casos em que seja adequada a aplicabilidade do direito interno<sup>50</sup>; em segunda medida, pelo facto de o Direito Comunitário apresentar uma carência quanto a uma política fiscal, notadamente no que tange às prescrições relativas à tributação direta, ausentes no TFUE; e, como terceiro motivo, teríamos a situação de que os conflitos ligados à soberania fiscal no âmbito da UE não se limitarão unicamente ao conflito entre direito estadual e Direito Comunitário, mas, igualmente, identificaremos hipóteses de incompatibilidade do exercício da soberania fiscal por dois ou mais Estados-membros, logo, um choque entre os poderes de tributar destes, independentemente do Direito Comunitário<sup>51</sup>.

Neste ambiente, mesmo que diversas soluções possam ser extraídas das próprias previsões constantes no TFUE, outros mecanismos complementares surgem como imprescindíveis ao bom funcionamento da UE, com o condão de assegurar a atuação dentro de limites plausíveis por parte dos Estados-membros, em especial quanto ao exercício de suas respectivas soberanias fiscais. Dentre eles, merece destaque a figura da *harmonização*, que nos remete à ideia de compatibilização, de resolução pacífica de potenciais atuações ou situações conflituosas, inclusive de forma preventiva, buscando-se antever desarmonias que possam vir a ocorrer, já se propondo as apropriadas saídas em tais casos.

Trazendo esta noção à esfera específica do direito fiscal, portanto, avançando-se à compreensão de *harmonização fiscal*, temos a definição em sentido estrito, no âmbito da UE, proposta por Paula Rosado Pereira:

*A harmonização fiscal é a actuação desenvolvida pelas instituições da UE, mediante a utilização de instrumentos normativos com carácter juridicamente vinculativo para os Estados-membros, tais como regulamentos e directivas, com o objectivo de aproximar os sistemas fiscais dos Estados-membros, de forma a suprimir discriminações, distorções e outros obstáculos de natureza fiscal ao estabelecimento e bom funcionamento do mercado interno ou aos objetivos da UE em geral. A harmonização fiscal constitui uma limitação à soberania fiscal dos*

---

<sup>50</sup> Acórdão do TJUE de 19 de novembro de 2009, Terceira Secção, processo C-314/08, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62008CJ0314&qid=1632425785408&from=PT>. Último acesso em: 27/09/2021.

<sup>51</sup> É evidente que os Estados-membros têm o dever de respeitabilidade perante o Direito Comunitário (UE), contudo, quando dizemos que é independentemente deste, estamos trabalhando com a ideia de que o conflito em si está presente nas previsões legais de cada Estado-membro (internamente).

Estados-membros, uma vez que estes ficam vinculados ao conteúdo de instrumentos da UE, no que toca aos respectivos regimes fiscais.<sup>52</sup>

A própria autora expõe um sentido mais *lato* à *harmonização fiscal*<sup>53</sup>, no qual seria abarcada, além do conceito supracitado, a noção de coordenação fiscal, entendida num viés mais cooperativo, já que representaria os procedimentos de troca de informações e cooperação entre os Estados-membros que, ainda que sem vinculação jurídica, teriam o condão de atenuar e/ou suprimir disparidades no âmbito fiscal. Nesta aceção mais abrangente, inclusive, teríamos a *soft law* como parte integrante da harmonização fiscal<sup>54</sup>.

Com pensamento semelhante, Matilde Lavouras, ao produzir obra acerca da correlação entre harmonização fiscal e a liberdade de circulação de capitais na UE<sup>55</sup>, retrata a harmonização fiscal como o “processo de aproximação de legislações que consiste na eliminação de disparidades entre ordenamentos jurídicos de diferentes países num determinado domínio”<sup>56</sup>, demonstrando visão ampla quanto a esta figura, sobre a qual convergimos e estaremos nos referindo ao longo deste trabalho sempre que fizermos uso da expressão *harmonização fiscal*.

Aproximando este quadro conceitual com a noção de que a extensão da soberania é reduzida pela vinculação da atividade do Estado no exterior, sobretudo, no caso de Portugal, pelo próprio facto de integrar o bloco da UE, ante as previsões do TFUE, bem como das deliberações emanadas pela comunidade europeia, com especial destaque às diretivas<sup>57</sup>, a conclusão mais intuitiva seria de creditar à harmonização o papel de limitador da soberania fiscal. Mas será que é unicamente isto?

Em reflexão atinente ao tema, visualizamos um efeito duplo à harmonização fiscal: de um lado, teríamos uma implicação *negativa* ou *restritiva*, resultante da limitação

---

<sup>52</sup> PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios.... Op. cit.*, pp. 264 e 265.

<sup>53</sup> *Ibidem*, p. 265.

<sup>54</sup> *Soft law* corresponde à expressão utilizada no Direito Internacional para exteriorizar medidas não vinculativas, como orientações, diretrizes, recomendações e códigos de conduta. A título de exemplo, Nabais cita a “Recomendação da Comissão sobre o regime fiscal dos rendimentos das pequenas e médias empresas e a Recomendação da Comissão sobre o regime fiscal dos rendimentos obtidos por não residentes num Estado membro distinto do da residência” in NABAIS, José Casalta. «A soberania fiscal no quadro.... *Op. cit.*, p. 1045.

<sup>55</sup> LAVOURAS, Maria Matilde. «Harmonização Fiscal e Liberdade de Circulação de Capitais na União Europeia» in *Separata do Boletim de Ciências Económicas 2008*. Coimbra: [s.n.], 2009, pp. 3-62.

<sup>56</sup> *Ibidem*, p. 3, nota de rodapé n.º 1.

<sup>57</sup> Um dos tipos de ato jurídico (legislativo) que pode ser produzido pela UE, sendo que, conforme o art. 288.º do TFUE, as diretivas vinculam os Estados-membros, determinando resultados a serem alcançados por estes em determinada matéria, mantendo-se a competência legislativa nacional para estabelecer a maneira como tais finalidades serão atingidas pelos Estados-membros.

conferida à soberania fiscal, sobretudo no seu aspeto mais restrito que comporta as diretivas, as quais, inclusive, possuem efeito vinculativo aos Estados-membros da UE; e, de outro, identificamos uma aplicabilidade *positiva* ou *complementar*, compreendida pelo facto de que a harmonização fiscal nos permite entender como deve ser exercida a soberania fiscal, fazendo-a (harmonização fiscal) compor a noção do regular exercício desta (soberania fiscal), isto sem contar que uma diretiva, enquanto parte do conceito de harmonização fiscal, pode vir a ampliar ou legitimar a soberania fiscal de um país num tema específico, como, por exemplo, a Directiva 90/435/CEE<sup>58</sup>, que, ao retratar o regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes, prevê o respeito às regras nacionais atinentes ao domicílio fiscal para a constatação da “Sociedade de um Estado-membro” (art. 2.º, b)), assim como a expressa possibilidade de “aplicação das disposições nacionais ou convencionais necessárias para evitar fraudes e abusos” (art. 1.º, n.º 2).

Ainda que diante do exposto tenhamos buscado alcançar uma visão mais moderna quanto à correlação de ambas as figuras jurídicas, identificando a harmonização como inserida na noção de soberania fiscal, no sentido de ambas as figuras caminharem conjuntamente em situação de complementaridade e não propriamente num puro e simples antagonismo, é cediço que estas conclusões não esgotam o tema, uma vez que, mesmo com o seu relevante papel, a harmonização fiscal é incapaz de figurar como solução para todos os potenciais conflitos que possam surgir na esfera comunitária e internacional.

Afinal, em alguma medida, a harmonização fiscal dependerá da boa-fé dos Estados-membros, já que, por definição, não engloba somente instrumentos vinculativos, nos termos tratados anteriormente. Em outros dizeres, insta acentuar que nem todos os mecanismos compreendidos pela harmonização fiscal são vinculativos e, ainda que fossem, cremos existir uma tendência a demandar também movimentos nacionais, sejam a título legislativo (diretivas<sup>59</sup>), sejam a título de respeitabilidade e execução<sup>60</sup>.

---

<sup>58</sup> De 23 de Julho de 1990, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-membros diferentes. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:31990L0435&from=PT>. Último acesso em 05/10/2021.

<sup>59</sup> Em especial nas diretivas - ou nas partes destas - que tragam *harmonização mínima*, visto que podemos ter *harmonização mínima*, quando a diretiva prevê normas mínimas e permite que os Estados-membros criem normas mais rigorosas que esta; e harmonização máxima, nas hipóteses em que é vedado aos Estados-membros da UE estabelecer regras mais rigorosas que as descritas em certa diretiva.

<sup>60</sup> Caso, por exemplo, dos Regulamentos, entendidos, em rápida síntese, como atos jurídicos automática e uniformemente aplicáveis, e das Decisões do TJUE. Em ambas as situações, mesmo que haja vinculação clara e com maior rigidez que as diretivas, para que seja cumprida a ideia de harmonização fiscal, o Estado-

E mais, em sede de Direito Comunitário Europeu, as complicações ou dificuldades podem ser maiores a depender da matéria que se encontra como objeto do exercício da soberania fiscal, visto que, na ausência de previsões acerca da tributação direta no TFUE, Ana Paula Dourado afirma inexistir preceito específico de harmonização fiscal ligado à tributação sobre rendimento<sup>61</sup>, em contrapartida ao IVA e aos IECs, que possuem disciplina relativa à harmonização de maneira expressa no art. 113.º do TFUE<sup>62</sup>.

Muito deste cenário é explicado pela resistência de alguns Estados-membros em reduzirem a extensão de suas soberanias fiscais atinentes à tributação de impostos diretos<sup>63</sup>, culminando em cenário no qual se tem, numa faceta, a harmonização e o ideal de combate às distorções fiscais e à concorrência fiscal prejudicial<sup>64</sup>, enquanto, na outra, verifica-se certa resistência dos Estados-membros a abrirem mão, ao menos de parcela, da soberania fiscal estadual.

É evidente que a designação da matéria ao direito nacional do Estado-membro não resulta numa “carta em branco” aos integrantes da comunidade europeia, na medida em que devem respeito às previsões gerais da TFUE, além de definições expostas nos demais atos praticados pela UE, mormente as diretivas e as decisões do TJUE, que possam contornar o tema e, de alguma maneira, “estabelecer normas harmonizadas para o imposto sobre o

---

membro terá que colocar em prática o definido ou decidido, sob pena de sairmos deste campo e termos de ingressar na seara sancionatória.

<sup>61</sup> DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*. 4ª edição. Coimbra: Almedina, 2019, p. 37.

<sup>62</sup> “Artigo 113.º (ex-artigo 93.º TCE): O Conselho, deliberando por unanimidade, de acordo com um processo legislativo especial, e após consulta do Parlamento Europeu e do Comité Económico e Social, adota as disposições relacionadas com a harmonização das legislações relativas aos impostos sobre o volume de negócios, aos impostos especiais de consumo e a outros impostos indiretos, na medida em que essa harmonização seja necessária para assegurar o estabelecimento e o funcionamento do mercado interno e para evitar as distorções de concorrência.”

<sup>63</sup> LAVOURAS, Maria Matilde. «Harmonização.... *Op. cit.*, p. 6.

<sup>64</sup> Figura esta que contrasta com uma concorrência fiscal “saudável”, em virtude de extrapolar os limites de uma concorrência leal entre os Estados, passando a trazer prejuízos às relações internacionais e ao direito fiscal internacional. Trata-se de uma preocupação antiga no ambiente internacional, sobretudo desde estudo da OCDE denominado “Harmful Tax Competition, an emerging global issue”, que qualificou a concorrência fiscal prejudicial como, em tradução livre, um “problema global emergente” (ANDRADE, Fernando Rocha. «Concorrência fiscal e concorrência fiscal prejudicial na tributação directa do capital» in *Boletim de Ciências Económicas*, volume XLIV. Coimbra: [s.n.], 2001, p. 211).

rendimento das sociedades e para o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares”<sup>65</sup>, portanto, aos impostos diretos<sup>66</sup>.

De todo modo, no tocante à evolução da harmonização fiscal na esfera do Direito Comunitário Europeu, Nabais critica o rumo de seu desenvolvimento<sup>67</sup>, por entender que a atuação deveria ser mais voltada à harmonização fiscal positiva<sup>68</sup>, porém, com as dificuldades enfrentadas ante a regra da unanimidade presente no TFUE<sup>69</sup>, tem sido colocada em prática a “pouco recomendável” harmonização fiscal negativa<sup>70</sup>, visto que seria exercida por um certo ativismo do TJUE e que representaria a eliminação, por via supranacional, de aspetos ligados aos sistemas fiscais nacionais, em órgão pouco democrático, especialmente se comparado com os órgãos legislativos da UE<sup>71</sup>, razão pela qual o autor enuncia a ideia de uma *europaen taxation without europaen representation*<sup>72</sup>.

Mesmo considerando as plausíveis ressalvas doutrinárias, acreditamos ser inegável a relevância da harmonização fiscal para que possa ser moldada - e corretamente exercida - a soberania fiscal; afinal, integrando o conceito desta última, cumpre o papel de desenhar ou estabelecer fronteiras ao exercício - da extensão - do poder de tributar.

Naturalmente que, em termos de implicações práticas, a matéria necessita de progresso, todavia, seria ingénuo crer que todas as problemáticas teriam soluções imediatas

---

<sup>65</sup> Verbeken, Dirk. «Fiscalidade direta: tributação das pessoas singulares e das sociedades». *Parlamento Europeu*, outubro de 2021. Fichas técnicas sobre a União Europeia. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pt/sheet/80/prime-zdaneni-zdaneni-fyzickych-a-pravnicky-osob>. Último acesso em 15/10/2021.

<sup>66</sup> Uma vez que ambos os impostos são classificados como diretos, consoante a segregação proposta por AMÉRICO BRÁS CARLOS. *Impostos: teoria geral*, 5ª edição, actualizada. Coimbra: Almedina, 2016, p. 49, na qual os impostos diretos seriam aqueles que tributam um “ter” (rendimento, capital e/ou património), logo, IRS, IRC, Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e Imposto Único de Circulação (IUC), enquanto os impostos indiretos resultariam da tributação de um “fazer”, com a demonstração de riqueza na conduta de adquirir bens e serviços, assim, seriam indiretos o IVA, o Imposto sobre Veículos (ISV) e os IECs.

<sup>67</sup> NABAIS, José Casalta. «A Soberania Fiscal no Actual.... *Op. cit.*, pp. 508-511.

<sup>68</sup> Ligada à atividade legislativa da UE, logo, à criação de normas concernentes ao Direito (Fiscal) Comunitário.

<sup>69</sup> Prevista nos arts. 113.º e 115.º do TFUE, ainda que valha ressaltar exceção nas hipóteses da *cooperação reforçada*, tratada no item “**3.1.2. Porquê nacional?**” (abaixo), sem contar alguma recente doutrina, que vem defendendo a flexibilização da referida regra (KENDRICK, Maria. «The Legal (Im)possibilities of the EU Implementing the OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting» in *Global Trade and Customs Journal*, volume 17, issue n.º 1, janeiro de 2022. [s.l.], Wolters Kluwer, 2022, p. 22. Disponível em: <https://openaccess.city.ac.uk/id/eprint/27150/>. Último acesso em: 04/04/2022).

<sup>70</sup> Vinculada à atuação jurisdicional do TJUE.

<sup>71</sup> Ainda que o autor também critique a representatividade do contribuinte na UE, já que reflete até se os representantes dos Estados-membros estão realmente por estes ou meramente pelos governos destes. Vide NABAIS, José Casalta. «A Soberania Fiscal no Actual.... *Op. cit.*, p. 510.

<sup>72</sup> NABAIS, José Casalta. «A Soberania Fiscal no Actual.... *Op. cit.*, pp. 510-511.

ou “pré prontas” em virtude da complexidade da matéria, agravada em ambientes ainda mais vastos, como o digital, que será mais bem explorado ao longo desta tese.

Enfim, de forma alguma queremos afirmar que a harmonização fiscal não apresenta utilidade ou representa conceito falho. Em verdade, esta figura tem a sua importância para a adequada compreensão e execução da soberania fiscal, mormente no âmbito do Direito Comunitário Europeu, entretanto, é óbvio que, por países com diferentes ordens jurídicas integrarem o bloco (UE), existirão divergências e choques entre soberanias fiscais estaduais, as quais devem ser dirimidas por todos os mecanismos possíveis, dentre eles, pela própria harmonização fiscal.

### **1.1.3. Soberania e harmonização fiscal no ambiente digital**

O constante - e cada vez mais acelerado - crescimento tecnológico tem modificado a forma como lidamos com as coisas, como comunicamo-nos com as pessoas e, outrossim, como são conduzidos os negócios empresariais. Ignorar completamente a permanente (r)evolução promovida pela digitalização representa fechar as portas para o presente e para o futuro.

Este cenário - digital - não somente mantém as problemáticas atinentes à soberania e harmonização fiscal, como, a nosso ver, agrava-as, no sentido de incrementar ainda mais complexidade à temática, por estarmos diante de situações fiscais novas -, que podem não apresentar previsões específicas -, e de uma dinâmica de atuação empresarial na qual, muitas vezes, a pessoa coletiva sequer possui estabelecimento físico nos países em que desenvolve suas atividades.

Antes de prosseguirmos, frise-se que, diante do propósito deste trabalho, trataremos muito mais sobre a exploração da *atividade digital* do que a inserção de mecanismos tecnológicos em atividades empresariais diversas, diferenciando-as pelo facto da primeira hipótese ter o digital como representação da atividade em si, enquanto o segundo caso corresponde à utilização da tecnologia para a facilitação da operacionalidade do negócio<sup>73</sup>.

---

<sup>73</sup> Exemplificando, teríamos, na primeira medida (atuação no digital), como *atividade digital* o serviço de *streaming*, que coloca à disposição do consumidor um catálogo com diversos títulos, filmes, séries, etc., por

De toda forma, em qualquer dos casos, há preocupação não apenas nacional - em Portugal -, mas também no âmbito internacional, seja a nível comunitário (UE), seja a nível global, ainda que asseverado que os impasses atinentes à soberania e à harmonização fiscal no digital não se encontram tão afastados dos problemas verificados em situações “normais”, mesmo tendo - o digital - assumido destaque nas discussões jurídicas nas últimas décadas.

Tanto é verdade que, num aspeto mais abrangente, a OCDE propôs o plano de ação BEPS no ano de 2013<sup>74</sup>, que originou 15 (quinze) ações, sendo a primeira delas ligada à economia digital, em especial por conta de, mesmo a própria Organização compreendendo que tributar empresas digitais não seja muito diferente das demais, a erosão das bases tributáveis e a transferência de lucros ostentar maior agressividade neste setor<sup>75</sup>, o que compreendemos ser derivado, sobretudo, da forma de atuação na economia digital, que se afasta do modelo clássico de negócios<sup>76</sup>.

Em sede de Direito Comunitário, a UE também tem voltado seus olhares ao digital, notadamente por visualizar risco às receitas dos Estados-membros, já que se verifica que as empresas digitais possuem metade da taxa média de imposto em relação às demais empresas<sup>77</sup>, além de se avaliar que as regras fiscais (atuais) não foram projetadas às empresas globais, virtuais ou que tenham pouca ou nenhuma presença física<sup>78</sup>. Assim sendo, foram apresentadas duas propostas a serem trabalhadas, quais sejam: (I) Proposta 1: uma reforma comum das regras tributárias aplicáveis às empresas quanto à atividade digital; e (II) Proposta 2: tributo temporário sobre a receita de certas atividades digitais<sup>79</sup>.

---

meio de ambiente virtual (*site*, aplicativo, etc.), ao passo que, em outra faceta (atuação com utilização de mecanismo digital ou tecnológico), teríamos um *e-commerce*, que oferta produtos em loja virtual, auxiliando no contato com o cliente, em substituição ou em complemento a uma loja física.

<sup>74</sup> DOURADO, Ana Paula. *Governança...* *Op. cit.*, p. 48.

<sup>75</sup> ROBÉ, Jean-Philippe; LYON-CAEN, Antoine; e VERNAC, Stéphane. *Multinationals and the Constitutionalization of the World Power System*. New York: Routledge, 2016, p. 222.

<sup>76</sup> Entendido, para os fins desta tese, como o modelo de negócio em que se criava uma sede da empresa, provavelmente em local onde mais fortemente atuaria, bem como se instalariam filiais ou sucursais buscando a ampliação do negócio, algo que não ocorre necessariamente na atuação no digital, na medida em que é possível a atuação sem qualquer suporte físico na localidade em que é explorada a atividade.

<sup>77</sup> Segundo *Press Release* da UE, de 21 de março de 2018, disponível em: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_18\\_2041](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_18_2041). Último acesso em 13 de outubro de 2021.

<sup>78</sup> GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. «Os Relatórios do Projeto BEPS Ação 1, as propostas da União Europeia e as Atualizações Referentes a Tributação da Economia Digital» in OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 184.

<sup>79</sup> Conforme o *Press Release* da UE, de 21 de março de 2018, disponível em: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_18\\_2041](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_18_2041). Último acesso em 13 de outubro de 2021.

Numa esfera mais interna, países europeus têm se movimentado para aprovar seus DSTs, tendo já havido implementação na Áustria, França, Hungria, Itália, Polónia, Espanha, Turquia e Reino Unido<sup>80</sup>, ainda que se deva observar que não completamente adequados ou completos, como, exemplificando<sup>81</sup>, a Áustria e a Hungria apenas se limitem a tributar as receitas decorrentes de anúncios *online*, enquanto a França, numa abordagem mais abrangente, imponha DSTs sobre as receitas oriundas do fornecimento de interface e publicidade digital, além da transmissão de dados de usuários para finalidades publicitárias.

Portugal não difere dos demais países europeus no quesito preocupação com o digital, ainda que careça de uma tributação mais específica quanto ao setor, valendo salientar que houve propositura, por exemplo, do Projeto de Lei 1123/XIII/4ª em 2019<sup>82</sup>, no intuito de ser criado o Imposto sobre Determinados Serviços Digitais, o qual foi rejeitado quando da votação em sua generalidade<sup>83</sup>. Teceremos maiores comentários a respeito do projeto mais adiante, por oportunidade do desenvolvimento das características do IED, proposto no presente trabalho.

Pois bem, compreendida a tensão contemporânea concernente ao digital, retomamos as implicações da soberania e da harmonização fiscal a este ambiente - digital - para reafirmar que os desafios são maiores, ainda que semelhantes ao cenário “normal” ou “não digital”. Exemplificando, em ambos os casos há dificuldade relativa à tributação sobre os rendimentos de empresas multinacionais, ante a ausência de previsões atinentes aos impostos diretos no TFUE<sup>84</sup>, entretanto, visualizamos a esfera do digital mais problemática, pois a pessoa coletiva pode sequer possuir qualquer instalação no território de determinado Estado-membro, mesmo explorando atividades no local, dificultando a apuração dos

---

<sup>80</sup> ASEN, Elke. «What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes». *Tax Foundation*, 25 de março de 2021. Disponível em: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>. Último acesso em 14 de outubro de 2021.

<sup>81</sup> *Ibidem*.

<sup>82</sup> Apresentado pelo Grupo Parlamentar “Bloco de Esquerda” e disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c6379395953556c4a5447566e4c305276593356745a57353062334e4a626d6c6a6157463061585a684c7a5a6a596a6c6a4f5752684c5745794e4759744e4749304d7931684e7a42694c544e6b4f575a685a6d45795a5455775979356b62324d3d&fich=6cb9c9da-a24f-4b43-a70b-3d9fafa2e50c.doc&Inline=true>. Último acesso em: 16/10/2021.

<sup>83</sup> Nos termos da discussão e votação da generalidade do Projeto. Disponível em: <https://debates.parlamento.pt/catalogo/r3/dar/01/13/04/065/2019-03-21/31?pgs=31&org=PLC>. Último acesso em 16/10/2021.

<sup>84</sup> Que não significa - necessariamente - a ausência de qualquer disposição relativa à tributação direta no âmbito da UE, tanto que citamos, anteriormente, as implicações da Diretiva (UE) 2016/1164, de 12 de julho de 2016.



rendimentos obtidos em função da atuação neste e fazendo com que a tributação potencialmente fuja “das mãos” do país.

Essa sensação de perda fiscal leva os Estados a, quase que instintivamente, quererem tributar as situações jurídicas que entendam possuir alguma relação consigo, contudo, o exercício indiscriminado desta vontade pode culminar em desrespeito aos limites da soberania fiscal, visto que, embora estejamos diante dos impostos diretos, nos quais os Estados-membros resistem a renunciar suas soberanias fiscais quanto à matéria em prol da UE<sup>85</sup>, o campo de atuação da soberania fiscal não é ilimitado, já que pautado por normas e princípios do Direito Internacional e do Direito Comunitário, conforme exposto anteriormente.

Em contrapartida, é evidente que o desenvolvimento tecnológico cada vez mais corrobora com uma expansão da jurisdição tributária, especialmente pelos limites geográficos se tornarem irrelevantes em certas atividades digitais e pela facilidade de mudança da jurisdição em que se situa o negócio<sup>86</sup>. Afinal, ficarmos presos unicamente ao princípio da territorialidade<sup>87</sup> seria um equívoco, uma vez que incentivaria a constante migração das pessoas coletivas que exploram a atividade empresarial do digital, bem como as condutas caracterizadoras de planejamentos fiscais agressivos e abusivos<sup>88</sup>.

Nesta perspectiva, um dos desafios para a proposição do IED será entender em que medida a *atividade digital* legitima o exercício adequado da soberania fiscal, até para se compreender se o imposto será devido em função desta - atividade - ser considerada exercida

---

<sup>85</sup> LAVOURAS, Maria Matilde. «Harmonização.... *Op. cit.*, p. 6.

<sup>86</sup> ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison. *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, Series on International Taxation, volume 60. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2017, p. 37

<sup>87</sup> “[...] segundo o qual as leis tributárias apenas se aplicam aos factos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem” in NABAIS, José Casalta. «A Soberania Fiscal no Actual.... *Op. cit.*, p. 498.

<sup>88</sup> Por planeamento fiscal agressivo entendemos o conjunto de comportamentos legais e admissíveis fiscalmente, baseados em lacunas ou incongruências das normas fiscais, que levam ao não pagamento da tributação justa (*fair share*), contrariamente, em especial, ao princípio da capacidade contributiva (NOGUEIRA, Carlos André Soares. *Planejamentos tributários: limites e restrições da liberdade nos planejamentos abusivos e agressivos*. Porto: Editorial Juruá, 2019, pp. 23-24). O planeamento abusivo, por seu turno, refere-se a condutas praticadas que “flertam” com a fraude à lei, mesmo que aparentem, inicialmente, apresentar legalidade, afinal, sob os ensinamentos de Jorge Reis Novais, estaria ligado à ideia de um “exercício ‘malicioso’, de fraude à lei ou de aproveitamento mal-intencionado da letra da lei para obter utilidades ou ganhos diversos dos que se contêm nos bens protegidos pelo respectivo direito fundamental” (NOGUEIRA, Carlos André Soares. *Planejamentos tributários.... Op. cit.*, p. 27).

no território dum certo Estado-membro ou se outro elemento de conexão será necessário para justificar a criação do imposto<sup>89</sup>.

Diante de todo o exposto, fixa-se que, num aspeto geral, é verificada preocupação com a questão da soberania e harmonização fiscal no digital em sentido assemelhado ao que ocorre nas atividades mais “tradicionais”, todavia, identifica-se superior dificuldade na primeira hipótese por se visualizar acompanhamento e fiscalização da atividade empresarial dificultados em razão da inexistência física de diversos elementos que a cercam, inclusive a própria atividade em si, que pode vir a ser explorada sem sequer um suporte físico na localidade em que está disponível à distribuição e/ou consumo.

#### **1.1.4. Um imposto nacional sobre o digital e a respeitabilidade aos limites da soberania**

Como vimos, não há que se falar na anulação da soberania fiscal estadual e, portanto, do poder de tributar, em função de determinado país integrar bloco comunitário, como a UE - no caso de Portugal -. Naturalmente, a soberania fiscal se exterioriza nos ambientes interno e externo, e apresenta limitações ou contornos ao seu exercício, visto não ser conceito manifestado de forma ilimitada, com o devido abandono ao pensamento hobbesiano<sup>90</sup>.

É por isto que acreditamos que, mais do que mera limitadora, a harmonização fiscal compõe a noção de soberania fiscal e assim determina, juntamente com outros fatores conceituais, a adequada visão acerca deste instituto jurídico.

Conjuntamente com este quadro, o facto de estar reservado aos Estados-membros o poder de tributar relativo aos impostos diretos, haja vista que em sede de Direito Comunitário pouco, ou nada - expresso no TFUE<sup>91</sup> -, existe em termos de previsão a respeito

---

<sup>89</sup> No tocante à extensão do poder de tributar, o embate mais comum ocorre entre os princípios da fonte e da residência, os quais, em apertada síntese, referem-se ao “Estado onde se localizam a actividade ou o investimento e no qual o rendimento é produzido (Estado da fonte) e o Estado no qual reside o titular do rendimento de origem estrangeira (Estado da residência)” (PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios.... Op. cit.*, p. 88).

<sup>90</sup> VILELA, Hélder Borges. *Soberania Fiscal.... Op. cit.*, p. 9.

<sup>91</sup> “[...] não contendo este Tratado quaisquer disposições que aludam expressamente à tributação directa”, conforme PAULA ROSADO PEREIRA. *Princípios.... Op. cit.*, p. 249.

da tributação direta<sup>92</sup>, reforça, ainda mais, a proposição desta tese de imposto especial - nacional - sobre o digital. Afinal, além da comentada resistência dos Estados-membros em abrir mão desta parcela de sua soberania fiscal -, a saber, a tributação direta -, cremos que a situação decorre, também, da compreensão de que há maior sentido para o funcionamento da UE o enfoque na tributação indireta<sup>93</sup>, sobretudo instituindo o IVA para assegurar a livre - e adequada - circulação de mercadorias dentro da comunidade, não se tendo mesma relevância, no âmbito comunitário, determinar, por exemplo, a tributação de rendimentos de cidadão europeu que estabelece residência em Portugal e lá obtém os referidos rendimentos próprios de pessoa singular.

Entretanto, é bem verdade que, exatamente com vistas a cumprir com a harmonização fiscal, não são completamente ignorados os movimentos internacionais e tem se verificado tendência a se replicar o estabelecido neste ambiente também no âmbito do direito interno, como no caso do conceito de *estabelecimento estável* para os fins do IRC<sup>94</sup>, em que foram promovidas alterações pela n.º 75-B, de 31 de dezembro de 2020, em sintonia com o desenvolvimento da matéria internacionalmente, sobretudo pelas mudanças na Convenção Modelo (OCDE), no ano de 2017, conforme melhor explanado no item “**2.2.1. Estabelecimento estável: noções gerais**”.

No âmbito comunitário segue-se a mesma rota, ou seja, mesmo persistindo a resistência dos Estados-membros no que tange à tributação direta, tem sido inevitável reflexo ao definido, em especial, pela OCDE, como, por exemplo, na recente Proposta de Diretiva relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais na União, que tramita no Processo 2021/0433/CNS<sup>95</sup>, em claro espelhamento ao Pilar Dois da Ação 1 do BEPS<sup>96</sup>.

---

<sup>92</sup> A autonomia dos Estados-membros é mais forte quanto aos impostos diretos do que, por exemplo, no âmbito da tributação indireta, como no caso do IVA, que possui até mesmo regramento trazido pela Diretiva 2006/112/CE.

<sup>93</sup> O que obviamente não nos permite afirmar que toda e qualquer matéria ligada à tributação direta é irrelevante a UE. Até por isso, a própria doutrina destaca a proposição, pela UE, de Cláusula Geral Antiabuso, assim como de regra “anti-híbridos na Diretiva das sociedades-mães-filiais” (DOURADO, Ana Paula. *Governança...* Op. cit., p. 103).

<sup>94</sup> Vide art. 5.º do CIRC.

<sup>95</sup> Trâmite e redação da Proposta de Diretiva disponíveis no sítio da União Europeia. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/HIS/?uri=COM:2021:823:FIN>. Último acesso em: 25/03/2022.

<sup>96</sup> OCDE. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 08 de outubro de 2021, pp. 3-5 e 7-8. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. Último acesso em: 25/05/2022.

Apesar do encaminhamento de certa mitigação ao “poder” estadual concernente à tributação direta, boa parte da matéria segue nas mãos dos Estados, razão pela qual, em linhas gerais, compreende-se que, nomeadamente no tocante à tributação sobre os rendimentos - das pessoas coletivas -, a soberania estadual se sobressairá, por assim dizer, e o IED terá o condão de substituir os demais impostos aplicáveis à pessoa coletiva que for sujeita a ele, em sistemática semelhante, por exemplo, ao “regime fiscal substitutivo” do IEJ<sup>97</sup>.

Apesar de termos consciência de que a tributação do digital não representa um problema exclusivo de Portugal, estendendo-se aos demais países e jurisdições presentes no globo, não se pode confundir uma soberania concernente à *digitalização das coisas*, mormente aos *cyber attacks*<sup>98</sup>, na qual alguma doutrina defende uma soberania da UE com o fito de evitar questões ligadas ao digital e assegurar os direitos e liberdades dos cidadãos europeus<sup>99</sup>, com a soberania fiscal relativa à *tributação do digital*, esta última com maior relevância à investigação objeto deste trabalho.

Até porque, estamos a tratar especificamente da exploração empresarial da atividade digital e a sua tributação (esfera fiscal), portanto, compreendemos ser inaplicável atualmente a ideia de uma “soberania europeia digital” ao tema<sup>100</sup>, sobretudo pela “incapacidade” atual do TFUE e de demais diretivas e normativas solucionarem - e adequadamente tributarem<sup>101</sup> - o digital, sem contar o intenso poder de tributar atribuído aos Estados-membros ligado aos impostos diretos, logo, podendo melhor delimitar como será, por exemplo, a tributação dos rendimentos das pessoas coletivas inseridas neste ramo de atuação empresarial.

Ao retratar potenciais violações à soberania, Alberto Xavier demonstra a dificuldade em se proceder à limitação do poder de tributar<sup>102</sup>, em especial quanto à liberdade da lei interna (estadual) traçar contornos e identificar a conexão que a permite - ou

---

<sup>97</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*, 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2014, p. 588.

<sup>98</sup> Exemplificando, a invasão de computadores ou sistemas e o hackeamento de dados ou informações.

<sup>99</sup> FUERTES, Mercedes. *European.... Op. cit.*, p. 9.

<sup>100</sup> Expressão que corresponde a uma tradução livre do título da obra de MERCEDES FUERTES. *European.... Op. cit.*

<sup>101</sup> Dados dão conta de que empresas digitais possuem metade da taxa média de imposto em relação às demais empresas. Vide *Press Release* da UE, de 21 de março de 2018, disponível em: [https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP\\_18\\_2041](https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/IP_18_2041). Último acesso em 20 de outubro de 2021.

<sup>102</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional. Op. cit.*, pp. 14-15.

fundamenta - o exercício da sua soberania fiscal. Trazendo esta visão ao IED aqui proposto, visualizamos inexistir qualquer excesso no exercício da soberania fiscal à imposição do referido imposto, uma vez que, conforme inclusive será mais explorado posteriormente, haverá atuação da empresa digital em Portugal, existindo conexão entre a atividade exercida e os ganhos obtidos com o país que pretende impor a tributação.

Diante disso, além de não identificarmos empecilhos para que o poder de tributar de Portugal o legitime à criação do IED, cremos que a imposição se justifica como um mero exercício da soberania, ou de algo no sentido de somente para demonstrar força, poder e centralizar, por assim dizer, a tributação da atividade digital ou do digital. Trata-se, em verdade, de uma solução prática muito mais alcançável que uma proposição comunitária ou até mesmo global, não à toa, países têm se movimentado no sentido da imposição de uma tributação nacional<sup>103</sup>, ainda que de forma diversa da aqui proposta.

Insta salientar, inclusive, que não têm se verificado vetos da UE a estas escolhas nacionais, desde que, naturalmente, haja cumprimento com a harmonização da tributação direta, imprescindível para a preservação dos princípios da livre circulação de pessoas, serviços e capitais na UE<sup>104</sup>.

---

<sup>103</sup> Vide países que implementaram ou estão buscando implementar DSTs, consoante: ASEN, Elke. «What European.... *Op. cit.*.

<sup>104</sup> PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios.... Op. cit.*, p. 263.

## CAPÍTULO II – ATIVIDADE DIGITAL E A QUESTÃO DO SUPORTE FÍSICO

### 2.1. ATIVIDADE DIGITAL VS ATIVIDADE POR MEIO DIGITAL

A inserção de soluções tecnológicas em quase todas as nossas atividades diárias nos levou a conviver com a digitalização da economia sem maiores reflexões acerca deste fenómeno<sup>105</sup>. Independentemente de identificarmos se a economia digital resulta da transformação das tradicionais formas de comunicação e comercialização diante do desenvolvimento de tecnologias de informação e de comunicação (TIC) e/ou se decorre da “sociedade da informação”<sup>106</sup>, facto é que está totalmente ligada ao desenvolvimento tecnológico aplicado às atividades económico-sociais, logo, essencialmente, relacionado ao avanço das funcionalidades oriundas de sistemas de comunicação, como a internet.

Caracterizada pela desmaterialização e pela conectividade<sup>107</sup>, a economia digital forçou-nos a encarar as relações comerciais com outros olhos, visto que a inclusão de mecanismos digitais na atividade empresarial tornou-se essencial à prosperidade dos negócios. Ainda assim, importante frisar que o manuseio de funcionalidades tecnológicas não necessariamente faz com que determinado negócio componha a denominada economia digital<sup>108</sup>, por exemplo, uma loja física que comercializa veículos usados: pode ter *site*, aplicativo e publicar anúncios *online*, entretanto, a essência do negócio é a venda de veículos

---

<sup>105</sup> Por exemplo, no uso de *smartphones*, computadores, veículos, elevadores, cartões de crédito/débito, portanto, em praticamente tudo que utilizamos para nos comunicar, locomover-nos e para nossas vidas.

<sup>106</sup> Sigla “TIC” e expressão “sociedade da informação” trazidas, respetivamente, nas seguintes obras: BRITES, Ana; LOPES, Cidália. «Desafios da tributação na economia digital: análise das propostas da OCDE e da União Europeia» in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 11, n.ºs 1 e 2, primavera/verão. [s.l.]: [s.n.], 2018, p. 84; e FILHO, Jorge José Roque Pires. *Os Desafios da Tributação na Economia Digital*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: [s.n.], 2017, pp. 14-15.

<sup>107</sup> JORGE, Alexandre Teixeira; CORRÊA, Vanessa Benelli; SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. «Tributação de Novas Tecnologias e o Histórico Conflito entre os Princípios da Origem e do Destino na Delimitação da Competência Tributária» in OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 158.

<sup>108</sup> Neste ponto, divergimos de Tamanaha (TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e Economia Digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem*, Série Doutrina, volume XXX. São Paulo: IBDT, 2020, p. 51), pois, enquanto o autor entende que ao falarmos de economia digital, estamos lidando tanto com as empresas inovadoras, como com pessoas coletivas inseridas em outros setores da economia, mas que fazem uso de tecnologias de informação e de comunicação, compreendemos que o uso de mecanismos digitais pode representar contato com funcionalidades da economia digital, porém não, automaticamente, caracterizará tal empresa como integrante da economia digital.

automotores fisicamente, fazendo-se uso de meios digitais unicamente para melhor fomentar seu negócio. É com este pensamento que se afirma que o progresso empresarial decorrente de avanços tecnológicos ligados à comunicação não modifica a natureza fundamental da atividade principal da empresa<sup>109</sup>.

Tendo em vista que nem todas as empresas podem ser consideradas como do ramo da tecnologia ou compreendidas como digitais, até porque é inerente a algumas delas a preservação da natureza “tradicional”<sup>110</sup>, correto o entendimento da OCDE, exposto por Tamanaha<sup>111</sup>, de que a economia digital não representa setor separado do restante da economia, uma vez que é parte integrante desta última. Reforçando o pensamento supracitado, traçamos paralelo com as questões enfrentadas acerca da soberania e da harmonização fiscal, nas quais verificamos existir diferenças quando ingressamos no aspeto digital, razão pela qual são justificáveis adaptações, bem como algumas implicações distintas das situações empresariais e, principalmente, fiscais, porém esta visão não pode ser confundida com uma ideia de se ofertar tratamento integralmente diverso ao digital.

Em outros dizeres, é afirmar que, naturalmente, a economia digital revela certas problemáticas não encontradas na economia tradicional<sup>112</sup>, nomeadamente, derivadas da desnecessidade de suporte físico em todas as localidades em que a empresa atua comercialmente, contudo, seria incorreto concluir a partir desta premissa que estamos diante de ramos económicos segregados e desconexos, pois existem pontos em comum<sup>113</sup>. Claro

---

<sup>109</sup> BLUM, Daniel W.. «Permanent Establishment and Action 1 on the Digital Economy of the OCDE Base Erosion and Profit Shifting Initiative: the nexus criterion redefined?» in *Bulletin for International Taxation*, volume 69, n.º 6/7, 28 de abril de 2015. [s.l.]: [s.n.], 2015. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2015\\_06\\_int\\_1.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2015_06_int_1.html). Último acesso em: 20/01/2022.

<sup>110</sup> Exemplificando, uma pessoa coletiva dedicada à construção civil pode ter processos digitalizados, mas, certamente, manterá sua característica de empresa “tradicional”, na medida em que sua atividade precípua será de executar obras civis.

<sup>111</sup> TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação... Op. cit.*, p. 49.

<sup>112</sup> Não por acaso, é cada vez maior o n.º de trabalhos que tratam da economia digital e de problemáticas atinentes à tributação neste ramo. Apenas como exemplo, citamos as seguintes obras: TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação... Op. cit.*; BRITES, Ana Catarina Rasteiro. *A Economia Digital e os Desafios da Tributação: análise das propostas da OCDE e da União Europeia*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Coimbra: [s.n.], 2017; OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019; e CARDOSO, José Manuel Ambrósio. *A economia digital e a criação de valor*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Porto: [s.n.], 2020.

<sup>113</sup> Não é apenas no caso da atividade digital que dois Estados podem invocar regras de residência para tentar impor tributação a determinada pessoa coletiva, se tornando imprescindíveis, dentre outros instrumentos internacionais, os Acordos para Evitar a Dupla Tributação.

que as incertezas e constantes mudanças no cenário digital tendem a demandar uma atenção especial, podendo, inclusive, apresentar maior complexidade nas avaliações do que a economia tradicional, já mais consolidada doutrinária, legislativa e jurisprudencialmente.

Com a consciência de que a economia digital abarca atividades empresariais das mais diversas<sup>114</sup>, desde o comércio eletrônico (*e-commerce*) até a computação em nuvem (*cloud computing*), proporemos, sequencialmente, classificação de atividades empresariais que distingue a *atividade digital* e a *atividade por meio digital* para implicações na seara fiscal e, sobretudo, ao IED, incumbindo-nos, preliminarmente, estabelecer que as empresas de tecnologia (*techs*) não se confundem com as empresas com atividade digital, pois as primeiras possuem atuação voltada ao desenvolvimento tecnológico, podendo ou não terem atividades digitais, como, a título de exemplo, a mundialmente conhecida *Apple Inc*, que apesar de ser uma *big tech*<sup>115</sup>, disponibiliza *softwares* em loja de aplicativos (*atividade digital*) e, ao mesmo tempo, comercializa aparelhos eletrônicos, como celulares, computadores, etc. (*atividade não digital*).

Como esperado numa matéria em desenvolvimento e carregada de peculiaridades, inexistente unanimidade acerca da compreensão da *atividade digital*, muito menos no que concerne à definição da conduta a ser tributada<sup>116</sup>, portanto, na esfera jurídico-fiscal. Afinal, enquanto alguma doutrina diz se tratar das atividades em que os utilizadores possuem papel ativo na criação de valor<sup>117</sup>, os legislativos dos Estados-membros da UE, ao implementarem

---

<sup>114</sup> Ao retratar da digitalização dos negócios, Neuval, De Jong e Uceda destacam dificuldades nas definições atinentes à economia digital, por conta deste fenómeno da digitalização permitir a visualização tanto de empresas que disponibilizam bens e serviços virtuais, como de companhias que utilizam tecnologias digitais para garantir maior eficiência aos seus negócios (NEUVAL, Willem; DE JONG, Sylvia; UCEDA, Ágata. «Digital Economy: a transfer pricing analysis of the EU virtual permanent establishment concept» *in International Transfer Pricing Journal*, volume 25, n.º 5, 03 de setembro de 2018. União Europeia: [s.n.], 2018. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj\\_2018\\_05\\_e2\\_1.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2018_05_e2_1.html). Último acesso em: 20/01/2022).

<sup>115</sup> Expressão utilizada para se referir às grandes empresas de tecnologia do mundo.

<sup>116</sup> Em que pese as intensas discussões atinentes à melhor forma de se tributar o digital, sendo que a proposta desta tese reside num imposto novo denominado IED.

<sup>117</sup> CARDOSO, José Manuel Ambrósio. *A economia.... Op. cit.*, p. 22.



seus DSTs<sup>118</sup>, têm trazido diversas abordagens relativas aos serviços digitais<sup>119</sup>, como, por exemplo, o Reino Unido, com tributação sobre as plataformas de média social, ferramentas de busca *online* e *marketplaces* virtuais, e a Espanha, com a imposição de imposto sobre os serviços de publicidade e venda de publicidade *online*, além das vendas de dados de usuários.

Neste ambiente de incertezas, potencializado pela constante evolução tecnológica, que culmina com o desenvolvimento de novas técnicas e ferramentas digitais, é impossível fixar uma definição fechada às *atividades digitais* sob o pretexto de tributá-las. Visualizamos, no mencionado cenário, o afastamento de duas hipóteses com a capacidade de auxiliar na assimilação da temática, bem como com a função de mitigar as dificuldades na determinação do objeto da tributação do digital, quais sejam: *atividade digital* e *atividade por meio digital*.

Na classificação proposta, a *atividade digital* corresponde àquela atividade empresarial essencialmente digital, desempenhada em plataforma ou em ambiente virtual, sem a dependência de uma ligação física, enquanto a *atividade por meio digital* diz respeito à atividade empresarial que se utiliza de mecanismos digitais para o seu desenvolvimento e colocação em prática, ainda que seja, por natureza, física. Exemplificando, teríamos *streamings*, plataformas digitais e SaaS no primeiro caso, ao passo que, na segunda hipótese, estaríamos diante de mercados, lojas (tais como, de veículos automotores, de eletrônicos, de vestuário), etc., que possuam *site*, aplicativo ou *e-commerce*.

A *atividade por meio digital* carrega, a nosso ver, a ideia de que, no fim último, há um bem físico, corpóreo, tangível sendo destinado ao beneficiário da atividade empresarial (leia-se, o consumidor), em contrapartida à *atividade digital* que tende a ser praticamente toda, se não toda, digital, aproximando-se, portanto, da ideia de “atividades digitais totalmente desmaterializadas” (ou “*fully dematerialized digital activities*”, em língua inglesa), especialmente quanto a dois dos elementos caracterizadores da expressão,

---

<sup>118</sup> Insta destacar que, ainda que não haja unanimidade, recentemente alguns países assumiram o compromisso de revogar seus DSTs em razão do Pilar Um - da Ação 1 do BEPS - (MEHBOOB, Danish. «European countries agree to withdraw DSTs in compromise with the US». *International Tax Review*, Direct Tax, 22 de outubro de 2021. Disponível em: [https://www.internationaltaxreview.com/article/b1v438dlbbvdnd/european-countries-agree-to-withdraw-dsts-in-compromise-with-the-us#:~:text=30%20Day%20Trial-,European%20countries%20agree%20to%20withdraw%20DSTs%20in%20compromise%20with%20the,DS%20Ts\)%20ahead%20of%20pillar%20one](https://www.internationaltaxreview.com/article/b1v438dlbbvdnd/european-countries-agree-to-withdraw-dsts-in-compromise-with-the-us#:~:text=30%20Day%20Trial-,European%20countries%20agree%20to%20withdraw%20DSTs%20in%20compromise%20with%20the,DS%20Ts)%20ahead%20of%20pillar%20one). Último acesso em: 17/05/2022).

<sup>119</sup> ASEN, Elke. «What European.... *Op. cit.*»

consoante proposição da OCDE<sup>120</sup>, quais sejam: (I) a atividade principal da empresa depende no todo ou em parcela considerável de bens ou serviços digitais; e (II) nenhum elemento ou atividade física se encontra envolvida na criação efetiva dos bens ou dos serviços e/ou na sua entrega.

Ademais, nos compete esclarecer que a qualificação de determinada atividade como *por meio digital* não significa um impedimento a qualquer tipo de contato ou vínculo com algo digital ou virtual, até porque, atualmente, é quase impossível o desempenhar da atividade empresarial de forma completamente afastada das tecnologias vigentes; e que a *atividade digital* não é descaracterizada pela existência de algo físico, como, por exemplo, ter uma sede social e eventuais filiais, já que o fator determinante para a segregação entre elas residir na identificação da essência da atividade, se digital ou se tradicional com “toques” digitais.

De todo o modo, evidentemente que teremos certas situações ou atividades que demandarão maior atenção, já que poderão transitar, em alguma medida, em ambas as categorias a depender do caso concreto, refletindo exatamente as dificuldades que a própria OCDE, sobretudo no âmbito da Ação 1 do BEPS, vem enfrentando ao longo dos anos para “cercar” a matéria<sup>121</sup>. Novamente nos socorrendo de exemplos para uma melhor didática e compreensão do assunto, citamos dois ramos empresariais que merecem aprofundamento para a fixação da classificação proposta, são eles: o de *marketplaces* e o bancário.

*Marketplaces* são basicamente espaços - digitais - onde são ofertados produtos, tendo se popularizado esta denominação para fazer menção a *sites* ou aplicativos que colocassem à disposição dos consumidores uma gama de itens a serem adquiridos, oriundos de diversas lojas, marcas e produtores. Esta centralização da oferta manteve a atividade de comercialização de mercadorias, assim como criou uma nova modalidade de serviço, qual seja: a gestão e/ou intermediação destas vendas, entendida como o serviço de *marketplace* em si.

Partindo-se das premissas estabelecidas, notadamente da segregação entre *atividade digital* e *por meio digital*, apesar de uma dificuldade inicial, parece-nos claro que a comercialização dos produtos se caracterizará como *atividade por meio digital*, enquanto

---

<sup>120</sup> BLUM, Daniel W.. «Permanent Establishment.... *Op. cit.*..

<sup>121</sup> NEUVAL, Willem; DE JONG, Sylvia; UCEDA, Ágata. «Digital Economy.... *Op. cit.*..

o serviço de *marketplace* efetivamente é visto como uma *atividade digital*, ainda que ambas estejam inseridas no mesmo ambiente (*marketplace*).

Superada a aparente confusão supracitada, avistamos como mais polêmico o enfrentamento da questão no setor bancário, sobretudo pelo surgimento dos bancos digitais. Quebrando com a dinâmica tradicional, estes últimos vierem com a ideia de proporcionar atendimento aos seus clientes por meio digital (*site* ou aplicativo), sem a necessidade de existência de uma agência bancária. Assim, sendo a atividade bancária tradicional não digital, resta-nos verificar se os bancos digitais têm *atividade digital* apesar de terem atuação em mesmo ramo que demais instituições financeiras.

Pois bem, seguindo o defendido anteriormente no tocante à classificação das atividades empresariais em *digitais* e *por meios digitais*, cremos que os bancos digitais podem ser considerados como empresas com *atividades digitais*, uma vez que são pessoas coletivas que são criadas com a essência da atividade digital, ainda que optaremos, mais adiante, pela não inclusão das atividades - digitais - próprias de instituições de crédito e/ou sociedades financeiras na incidência do IED<sup>122</sup>.

Ante todo o dito, visualizamos que o definido como *atividade digital* se aproxima da noção mais contemporânea de - prestação de - serviço, a qual, valendo-se da experiência brasileira, resultou de um distanciamento da ideia mais restrita que somente identificava como serviço as obrigações de fazer, passando-se a observar que este também seria representado pelo ato de se colocar à disposição ou ofertar determinada utilidade a usuários<sup>123</sup>, como, por exemplo, no caso de *streamings* e demais plataformas. Assim sendo, é inegável que a *atividade digital*, de certa maneira, apresenta propinquidade com a visão de

---

<sup>122</sup> Veremos mais adiante, no item “**3.2.1. Delimitação da incidência**”, que o IED, obviamente, estará correlacionado às *atividades digitais*, todavia, a referida regra poderá comportar exceções, em hipóteses que, mesmo que preservada a essência - digital - da atividade, deixarem de ser abarcadas pelo imposto, desde que assim expressamente previsto. Um exemplo que será visualizado - e devidamente justificado - é a atividade bancária, consoante o item mencionado.

<sup>123</sup> A Suprema Corte brasileira analisou o conceito constitucional de serviço e concluiu que é mais ampla que unicamente uma obrigação de fazer, que demandaria necessariamente um ato ou conduta humana para os fins do Imposto sobre os Serviços de Qualquer Natureza. Assim, entendeu-se que o conceito de prestação de serviços estaria “[...] relacionado ao oferecimento de uma utilidade para outrem, a partir de um conjunto de atividades materiais ou imateriais, prestadas com habitualidade e intuito de lucro, podendo estar conjugada ou não com a entrega de bens ao tomador” in Recurso Extraordinário (RE) n.º 651.703 (tema 581), Supremo Tribunal Federal do Brasil (STF), Relator(a): Ministro Luiz Fux, julgamento em 29 de setembro de 2016, disponível em: <https://redir.stf.jus.br/paginadorpub/paginador.jsp?docTP=TP&docID=12788517>. Último acesso em 28/10/2021.

um serviço digital, exatamente pelos negócios que são essencialmente digitais estarem propensos a se voltar à prestação de serviços no sentido mais amplo e moderno, conforme abordado anteriormente.

De toda a sorte, preferimos permanecer com maior enfoque na distinção entre *atividade digital* e *atividade por meio digital*, pois acreditamos que essa segregação é mais relevante e conclusiva para evitar maiores discussões para a tributação do digital, nomeadamente, ao IED, visto que o referido imposto incidirá fundamentalmente sobre a *atividade digital*.

## 2.2. SUPORTE FÍSICO

### 2.2.1. Estabelecimento estável: noções gerais

Intuitivamente ao nos depararmos com a expressão *estabelecimento estável* -, ou *estabelecimento permanente*, como referida por algumas doutrinas, como a brasileira<sup>124</sup> e a francesa<sup>125</sup> -, tendemos a atrelá-la à ideia de um espaço físico ou de uma localização perceptível aos nossos olhos. Ainda que se trate de uma visão simplista, já que o referido instituto requer estudos mais aprofundados à sua adequada compreensão<sup>126</sup>, insta acentuar que o seu conceito não se apresenta de maneira totalmente avessa a esta ideia, tanto que se via uma necessidade de verificação de uma instalação fixa à caracterização do estabelecimento estável<sup>127</sup>, em especial pautada pelo “Modelo de Convenção de Dupla Tributação sobre o Rendimento e o Capital – OCDE”, vigente nos anos 90<sup>128</sup>.

---

<sup>124</sup> TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*, 2ª edição. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, p. 181 *apud* FILHO, Jorge José Roque Pires. *Os Desafios... Op. cit.*, p. 62.

<sup>125</sup> WAARDENBURG, D. A. van. «Permanent Establishment: decision of the Supreme Administrative Court of 15 may 1992» in *European Taxation*, volume 33, n.º 3, março de 1993. What’s going on in.... France. [s.l.]: [s.n.], 1993, pp. 99-101.

<sup>126</sup> Não obstante as reflexões doutrinárias, a própria legislação, leia-se, o CIRC, estabelece a residência de pessoas coletivas em Portugal não apenas àquelas que obtenham sede no país, mas, igualmente, às que possuam “direcção efectiva em território português” (art. 2.º, n.º 3).

<sup>127</sup> NEVES, António Beja. «O conceito de estabelecimento estável» in *Diário Económico*, Revista Fisco. ano 3, n.º 29, março de 1991. [s.l.]: [s.n.], 1991, p. 35.

<sup>128</sup> Conforme época de publicação da obra citada na nota de rodapé imediatamente acima.

Antes mesmo do período supracitado<sup>129</sup>, Alberto Xavier cuidou de apresentar histórico no âmbito do direito português<sup>130</sup>, enunciando, preliminarmente, a ausência de conceituação expressa na redação original do Código da Contribuição Industrial<sup>131</sup>, seguida da consagração legal do conceito de *estabelecimento estável* nos Códigos do Imposto de Capitais e do Imposto Complementar, como “qualquer instalação fixa onde a empresa exerça toda ou parte da sua actividade” (art. 98.º do Código do Imposto de Capitais e art. 3.º, §1º, do Código do Imposto Complementar), e posterior menção à definição relativa a esta figura jurídica no primeiro Diploma Legal nomeado, que ao aditar o art. 162.º-A ao referido Código, por meio do Decreto-Lei n.º 503-B/76, de 30 de junho, remeteu o entendimento sobre *estabelecimento estável* à previsão dada pelo art. 7.º do Decreto-Lei n.º 579/70, de 24 de novembro<sup>132</sup>. Este último Decreto-Lei, veiculado com a finalidade de oferecer regulamentação capacitada a evitar a dupla tributação das atividades empresariais, reproduzia, segundo o doutrinador<sup>133</sup>, de forma idêntica, o compreendido no Projeto de Convenção contra a Dupla Tributação da OCDE de 1963.

Sequencialmente, a reforma fiscal de 1988 promoveu ligeiro afastamento entre as noções nacional (portuguesa) e internacional (OCDE), mantendo-se o ponto comum ligado à instalação fixa, porém exteriorizando-se maior amplitude à última seara, por nela não importar qual atividade - empresarial - venha a ser exercida<sup>134</sup>, ao passo que o CIRC e o CIRS mencionavam as atividades de natureza comercial, industrial e agrícola a serem praticadas no estabelecimento<sup>135</sup>.

Tendo ocorrido uma aproximação do conceito de *estabelecimento estável* com a Convenção Modelo da OCDE em 2001<sup>136</sup>, atualmente, possuímos a definição legal - nacional - ofertada pelo art. 5.º, n.º 1, do CIRC, em texto que não sofreu modificação com a aprovação da Lei n.º 75-B/2020, de 31 de dezembro, *in verbis*:

---

<sup>129</sup> Uma vez que o Código da Contribuição Industrial, primeiro Diploma Legal que será mencionado, foi introduzido pelo Decreto n.º 45.103, de 1º de julho de 1963.

<sup>130</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. *Op. cit.*, pp. 308-311.

<sup>131</sup> Decreto n.º 45.103, de 1º de julho de 1963.

<sup>132</sup> O art. 7.º, n.º 1, trazia, como regra, a seguinte definição: “Para efeitos deste diploma, a expressão «estabelecimento estável» significa qualquer instalação fixa em que a empresa exerce toda ou parte da sua actividade.”

<sup>133</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. *Op. cit.*, p. 310.

<sup>134</sup> NEVES, António Beja. «O conceito.... *Op. cit.*, p. 35.

<sup>135</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. *Op. cit.*, p. 310.

<sup>136</sup> *Ibidem*, p. 311.

1 — Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

No tocante à conceituação, a doutrina dissecou o tema, destacando os caracteres *estático e dinâmico* do *estabelecimento estável*<sup>137</sup>, os quais exprimem, respetivamente, as noções relativas à organização pela qual a atividade - empresarial - é exercida e ao exercício desta em si, devendo ambos os elementos serem identificados cumulativamente. Sobre o assunto, Alberto Xavier é bastante enfático:

[...] não haverá estabelecimento estável se existir uma organização inerte, isto é, que não exerça qualquer actividade; nem haverá estabelecimento estável se uma entidade não residente exercer uma actividade, sem que para o efeito disponha do território de Portugal de uma “organização.”<sup>138</sup>.

Aprofundando-se ainda mais a questão, Ribeiro anuncia a existência de consenso doutrinário para esclarecer a verificação das seguintes condições à constatação do *estabelecimento estável*: (I) condição material ou física: existir uma instalação e/ou um espaço para o negócio; (II) condição geográfica e temporal: ligado ao elemento estático, tendo de ser este local - do negócio - seja fixo, geográfica e temporalmente, portanto, referindo-se a uma ideia de permanência; (III) condição empresarial: se identificar o exercício efetivo de uma atividade com caráter principal, demonstrando-se conexão com o elemento dinâmico<sup>139</sup>.

Sem demasiadas diferenças, o conceito de *estabelecimento estável* no viés internacional vem se caracterizando, num aspeto geral<sup>140</sup>, pelo consenso ante a decorrência se dar pelo art. 5.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE<sup>141142</sup>, mantidos, sobretudo, os n.ºs 1 e 2 deste art., mesmo após alterações introduzidas

---

<sup>137</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. *Op. cit.*, p. 311; e ABREU, José Carlos. *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*. Porto: Vida Económica, 2012 *apud* RIBEIRO, Claudio de Paiva. *A tributação do estabelecimento estável na economia global e digital: uma análise jurisprudencial em Portugal*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Coimbra: [s.n], 2018, p. 6.

<sup>138</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*. *Op. cit.*, p. 311.

<sup>139</sup> Fazendo menção aos nomes de Casalta Nabais, Rita Calçada Pires, Alberto Xavier e José Carlos Abreu, conforme CLAUDIO DE PAIVA RIBEIRO. *A tributação.... Op. cit.*, p. 7.

<sup>140</sup> Dizemos num aspeto geral, pois não é visualizado consenso no ambiente digital, conforme exploraremos mais adiante na presente tese.

<sup>141</sup> PEREIRA, Paula Rosado. «O papel do estabelecimento estável no Direito Fiscal Internacional» in FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (org.). *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Economia Finanças Públicas e Direito Fiscal, volume II. Coimbra: Almedina, 2013. p. 572.

<sup>142</sup> OCDE. *Convenção Modelo em Matéria de Imposto sobre o Rendimento e sobre o Património*, 2000/2005. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/convencoes\\_tabelas\\_doctlib/Documents/CDT\\_Modelo\\_OCDE.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf). Último acesso em 25/05/2022.

pelo atual Modelo de Convenção Tributária sobre os Rendimentos e o Capital de 2017 (ou, simplesmente, Convenção Modelo (OCDE))<sup>143</sup>, sendo pautado por dois elementos específicos<sup>144</sup>, devendo-se estar presente, ao menos, um destes: (I) real ou objetivo; e (II) pessoal ou subjetivo. O primeiro, diz respeito à existência duma instalação fixa pela qual a pessoa coletiva não residente exerce, no todo ou em parte, suas atividades empresariais, consoante o disposto no art. 5.º, n.º 1, das citadas Convenções<sup>145</sup>, excluindo-se hipóteses em que não se enquadram na definição de *estabelecimento estável*, *ex vi* o n.º 4, do mesmo art., tais como em depósito meramente para armazenamento, exposição ou entrega (alínea “b”); e em instalação fixa mantida unicamente para a compra de mercadorias ou para reunir informações à empresa (alínea “d”).

O elemento pessoal ou subjetivo, por seu turno, corresponde à situação em que uma pessoa atua por conta da empresa não residente, inclusive com poderes para a celebração de contratos em nome desta, nos termos do art. 5.º, n.º 5, da Convenção Modelo (OCDE)<sup>146</sup>, desde que não se encontre dentro das exceções do art. 5.º, n.º 4 (hipóteses que não configuram *estabelecimento estável*) e seja enquadrado na figura do agente independente<sup>147</sup>.

Independentemente da aceção que estamos abordando -, logo, se local ou internacional -, visualiza-se fortemente a figura da presença física como requisito ao estabelecimento estável<sup>148</sup>, sendo esta - presença física - exatamente o que ocasionou uma imobilização do conceito no tempo<sup>149</sup>. Apesar de ser inegável que, como outros conceitos

---

<sup>143</sup> Íntegra dos arts., bem como comentários e histórico dos arts. e parágrafos constantes no referido Modelo de Convenção *in* OCDE. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 21 de novembro de 2017. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page49](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page49). Último acesso em 25/05/2022.

<sup>144</sup> PEREIRA, Paula Rosado. «O papel... *Op. cit.*, p. 572.

<sup>145</sup> “1. Para efeitos da presente Convenção, a expressão ‘estabelecimento estável’ significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua actividade.”. Vide, em português: OCDE. *Convenção Modelo em Matéria de Imposto sobre o Rendimento e sobre o Património*, *Op. cit.*, p. 2; e, em língua inglesa, OCDE. *Model Tax... Op. cit.*, p. 49.

<sup>146</sup> OCDE. *Model Tax... Op. cit.*, p. 50.

<sup>147</sup> Consoante o art. 5.º, n.º 6, da Convenção Modelo (OCDE): “6. *Paragraph 5 shall not apply Where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agente and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agente within meaning this paragraph with respect to any such enterprise.*” (OCDE. *Model Tax... Op. cit.*, p. 50).

<sup>148</sup> Ainda que esta presença seja por uma pessoa e não propriamente por uma localidade fixa, como no caso do art. 5.º, n.º 5, da Convenção Modelo (OCDE), na forma tratada em parágrafo anterior.

<sup>149</sup> CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim. «Da Instalação Física à Presença Digital Significativa - Estabelecimento Estável na Era Digital» *in* *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 52, 27 de setembro de 2019. [s.l.]: [s.n.], p. 159.

jurídicos, o *estabelecimento estável* apresentou evolução desde o seu surgimento, exatamente para que houvesse compatibilidade entre a sua definição e o contexto jurídico no qual seria aplicável<sup>150</sup>, cremos ser plausível a crítica apresentada, na medida em que o desenvolvimento deste instituto jurídico não tem sido capaz de acompanhar e solucionar questões ligadas à digitalização das coisas e dos negócios.

A explicação para tal facto é encontrada na própria origem do *estabelecimento estável*, já que seu conceito foi concebido num cenário de atividade empresarial caracterizado pela presença e manutenção física do estabelecimento<sup>151</sup>. Contudo, ao nos depararmos com a (r)evolução digital -, que avança cada vez a passos mais largos -, observa-se a criação de ambiente empresarial completamente distinto da realidade anteriormente vivida, resultando num distanciamento desta noção mais “tradicional” e passando-se a se ter exigência de novas soluções ao desenvolvimento da atividade económica.

É bem verdade que, apesar da atmosfera de seu surgimento, pode ser atribuída a existência de um *estabelecimento estável* sem um efetivo espaço físico - ou instalação fixa - na localidade do exercício da atividade empresarial, como, no caso da identificação do agente ou representante da pessoa coletiva no exterior, nos termos do art. 5.º, n.º 5, da Convenção Modelo (OCDE)<sup>152</sup>. Entretanto, nos parece que, ainda seja possível certo descolamento com o físico<sup>153</sup>, trata-se de algo enviesado, originário do seu conceito tradicional, na medida em que a “regra” do *estabelecimento estável* parece bem voltada à questão da presença física - do estabelecimento -, representando o cenário narrado anteriormente como uma exceção quanto à verificação de uma instalação fixa.

Desta feita, acreditamos que, não ignorando potenciais exceções à regra geral<sup>154</sup>, o ideal de *estabelecimento estável* se encontra, essencial e umbilicalmente, atrelado à noção de instalação fixa, sendo que um completo afastamento com sua retirada do conceito seria responsável por esvaziá-lo, razão pela qual, compreendemos que merece um desdobramento

---

<sup>150</sup> No sentido de ter havido certa adaptação conceitual frente às mudanças económico-sociais que foram sendo selecionadas como relevantes juridicamente e devidamente previstas pelo direito vigente.

<sup>151</sup> FERNANDES, Eduardo. «Estabelecimento Estável» in *DE LEGIBUS - Revista da Faculdade de Direito da Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologia*, n.º 2, 2014, Direito Tributário. Lisboa: Edições Universitárias Lusófonas, 2014, p. 126.

<sup>152</sup> OCDE. *Model Tax...* *Op. cit.*, p. 50.

<sup>153</sup> Isto, naturalmente, se desconsiderarmos que mesmo a pessoa singular representando a empresa pode ser vista como uma “presença física” na localidade, ainda que não uma instalação fixa.

<sup>154</sup> Na qual se vê um escritório, sucursal, fábrica, oficina, dentre outros locais físicos representando o estabelecimento estável da pessoa coletiva.



ou aceção direcionada a sanar as dificuldades que cercam a economia digital, contudo, sem ser promovida uma aniquilação do conceito de *estabelecimento estável* já existente. É nessa toada que a doutrina assevera que as regras internacionais de tributação têm, até então<sup>155</sup>, requerido, salvo exceções, a presença física para a identificação do estabelecimento estável<sup>156</sup>.

Nesta conjuntura, incumbe verificar a intensidade na qual se promove a aplicabilidade da noção de *estabelecimento estável* na economia digital, portanto, se é imposta a sua utilização na integralidade, sem quaisquer ajustes ou adaptações; se estaremos diante do manuseio do *estabelecimento estável*, porém com algumas modificações à visão “tradicional”; ou, ainda, se é o caso de um novo conceito, totalmente desvinculado do que cerca esta figura jurídica.

De plano, afastamos a primeira hipótese, pois a *atividade digital* possui, na sua essência, certo desapego à estruturação de empresa com estabelecimentos comerciais físicos, distanciando-se da ideia de obter um local fixo, específico e/ou determinado para o exercício das suas atividades. Nesse sentido, acreditamos que exigir uma instalação física ou uma presença física como condição para o exercício destas atividades empresariais parece-nos despropositada e contrária à sua própria razão de ser.

No que tange às outras duas possibilidades, parece-nos mais plausível e coerente adotarmos a segunda hipótese, qual seja: de implementarmos modificações ou adaptações ao *estabelecimento estável* para que haja aptidão de utilização na economia digital. Afinal, como defendido preliminarmente, a economia digital encontra-se inserida na economia como um todo, não se traduzindo numa área completamente segregada desta última, assim, as disciplinas da economia “tradicional” são aplicáveis à economia digital, ainda que sejam necessários ajustes diante da complexidade das novas situações que venham surgindo.

Deste modo, em que pese haver dificuldades de aplicação do *estabelecimento estável* atualmente, em especial diante das *atividades digitais*, entendemos que mesmo que seja concebida outra nomenclatura para se referir ao *estabelecimento estável* no digital, isto não significaria a criação de um conceito totalmente alheio a este último, pois a ideia é

---

<sup>155</sup> Obra do ano de 2018 (NEUVAL, Willem; DE JONG, Sylvia; UCEDA, Ágata. «Digital Economy.... *Op. cit.*).

<sup>156</sup> NEUVAL, Willem; DE JONG, Sylvia; UCEDA, Ágata. «Digital Economy.... *Op. cit.*.

exatamente de cumprir com a mesma a função “conectora” do “tradicional” de *estabelecimento estável*<sup>157</sup>, transformando esta nova figura num verdadeiro desmembramento dele, logo, não integralmente avulsa - a ele -.

Em outras palavras, é verificar a presença daquelas empresas que possuem *atividades digitais* numa determinada localidade para se visualizar a exigibilidade de conexão com a jurisdição lá vigente e, portanto, se a definição e as consequências do enquadramento no que se compreende por *estabelecimento estável*, ou por figura jurídica que dele decorra, lhe são aplicáveis.

É nesta atmosfera que vem tomando forma as noções de *estabelecimento estável virtual* (ou *digital*) e *presença digital significativa*, temas que serão melhor tratados sequencialmente na presente tese.

### **2.2.2. Do estabelecimento estável à presença digital significativa**

É indubitável que a dificuldade de localização – ou, até mesmo, de existência - de um estabelecimento estável para o exercício da *atividade digital* não representa o único desafio decorrente do crescente desenvolvimento da economia digital, tanto que autores dão conta de tratar de outras problemáticas nesta esfera, tais como a segurança de direitos e liberdades no espaço cibernético<sup>158</sup>, a aferição dos impactos fiscais diante da natureza jurídica das operações realizadas<sup>159</sup>, assim como da desmaterialização e do desenvolvimento de novos modelos negócios<sup>160</sup>.

Entretanto, ainda que se compreenda que qualquer dos pontos supracitados possui relevância ao estudo do direito, encaramos a questão do estabelecimento estável ou, melhor, da ausência - física - deste, como um dos principais obstáculos oriundos da *atividade digital*, ao mesmo tempo em que a enxergamos com forte papel “justificador” à criação do IED, na

---

<sup>157</sup> Neste contexto, a referida função “conectora” deve ser compreendida como a função de ligar a atividade empresarial com determinada jurisdição, seja pelo conceito de estabelecimento estável, seja por outro que dele decorra em virtude de adaptações necessárias à esfera digital.

<sup>158</sup> FUERTES, Mercedes. *European.... Op. cit.*, p. 9.

<sup>159</sup> TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação.... Op. cit.*, p. 20.

<sup>160</sup> JORGE, Alexandre Teixeira; CORRÊA, Vanessa Benelli; SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. «Tributação.... Op. cit.», p. 145.

medida em que o imposto proposto neste trabalho tem o condão de, essencialmente, sanar os reflexos fiscais desta dificuldade.

Na realidade, cremos que o distanciamento do físico, numa atuação tendente a construção de uma estruturação empresarial menos palpável<sup>161</sup>, é originário da própria natureza global e sem o estabelecimento de fronteiras do *cyberspace*<sup>162</sup>, ou, como preferimos nos referir, do ambiente digital. Afinal, é inerente ao digital transcender os limites territoriais com certa facilidade, quando se permite, por exemplo, rápido e simples acesso por rede - de internet - fornecida em Portugal a serviço de *streaming* que pode estar hospedado na Holanda.

De todo o modo, insta salientar que, mesmo sem qualquer interesse em modificar a citada dinâmica, preservando-se sua natureza de “ambiente aberto”, visto deixar de apresentar, em sua essência, restrições fronteiriças, em ambiente que há um trânsito mais ágil de informações e uma maior rapidez e simplicidade na celebração de negócios<sup>163</sup>, posicionamo-nos pela necessidade do estabelecimento de regras à utilização da internet, sob pena de a legitimar como espaço completamente livre, extremamente suscetível ao cometimento de ilegalidades.

Até porque, apesar da *atividade digital* tender a uma atuação que exceda os limites territoriais de um único país ou jurisdição, já que se desenvolve, nomeadamente, em meio virtual, seguramente teremos impactos nos núcleos nacionais, uma vez que movimentações de cunho económico, jurídico e social ocorrerão nas mais diversas localidades em que esta atividade for exercida. Melhor explicando, é afirmar que, ainda que estejamos diante duma empresa global, sua *atividade digital* terá consumo e utilização por cidadãos locais, impactando a forma que eles vivem e convivem onde se encontram situados<sup>164</sup>.

Nessa conjuntura, passa-se a questionar a aplicabilidade da noção de *estabelecimento estável* à *atividade digital*, portanto, a analisar a existência de

---

<sup>161</sup> No sentido de quebrar-se com o modelo mais tradicional de sedes, filiais, sucursais e da própria presença física em cada localidade em que a empresa atua.

<sup>162</sup> FUERTES, Mercedes. *European.... Op. cit.*, p. 8.

<sup>163</sup> Se comparado aos contratos empresariais tradicionais, que tendem a apresentar maiores burocracias, além de potencialmente terem mais discussões preliminarmente à celebração do negócio. A título de exemplo, após simples cadastro de dados e informação da forma de pagamento, é possível adquirir novos aplicativos nas lojas virtuais que os colocam à disposição dos consumidores, tais como *Apple Store* e *Google Play*, com apenas um ou dois cliques.

<sup>164</sup> Esta correlação entre a *atividade digital* e os reflexos locais é um dos fatores que nos leva a propor a figura do IED, o qual será mais fortemente abordado adiante no “CAPÍTULO III – IED”.

compatibilidade entre os institutos jurídicos ou, ainda, a necessidade de uma nova figura - jurídica - mais apropriada à atividade empresarial digital. É bem verdade que a criação do conceito de *estabelecimento estável* se deu num ambiente de atividades empresariais executadas em estabelecimentos físicos<sup>165</sup>, sem vislumbrar o acelerado crescimento digital, além da incorporação de novos mecanismos, na estruturação e no exercício dos negócios.

Como tem sido visto, o *estabelecimento estável* apresenta forte conexão com o físico, seja pela sua origem, seja pela sua aplicabilidade ao longo dos anos, remetendo-nos à indeclinável discussão atinente à (in)aplicabilidade ao digital, já adiantamos que, nos moldes tradicionais<sup>166</sup>, não possui função ao digital, bem distante desta essencialidade física e cada vez mais desenvolvido de forma extremamente imaterial.

Ainda que não compreendamos que os conceitos jurídicos devam se manter estáticos ou serem imutáveis, cremos inexistir uma necessidade de manusearmos sempre o mesmo conceito para todas as situações jurídicas, sendo que novas noções ou desdobramentos das já existentes podem surgir em prol de abarcar a regulação da evolução social e económica por meio do direito. Melhor explicando, apesar de cremos na necessidade de evolução do direito, entendemos que devem haver limites às modificações impostas às figuras jurídicas, sob pena de desvirtuamento destas, motivo pelo qual, defendemos a imprescindibilidade duma nova vertente do *estabelecimento estável*, voltada à economia digital e, sobretudo, à *atividade digital*, agradando-nos a nomenclatura, até mesmo para correlacionar os conceitos<sup>167</sup>, de *estabelecimento estável virtual* ou *digital* (ou, como a própria Comissão Europeia utiliza, em língua inglesa, *virtual permanent establishment*)<sup>168</sup>.

Reforçando ainda mais o dito acima, tendo em vista a origem conceitual somada à condição material - ou física - de sua definição doutrinária<sup>169</sup>, ambas face ao dinamismo e à

---

<sup>165</sup> FERNANDES, Eduardo. «Estabelecimento Estável». *Op. cit.*, p. 126.

<sup>166</sup> Que se identifica a necessidade de verificação da presença física como requisito ao estabelecimento estável.

<sup>167</sup> De estabelecimento estável e economia/atividade digital.

<sup>168</sup> Apesar de dizerem respeito à mesma figura jurídica, as nomenclaturas variam de acordo com os autores, vide, respetivamente: BLUM, Daniel W.. «Permanent Establishment.... *Op. cit.*; SHEPPARD, Lee A.. «Digital Permanent Establishment and Digital Equalization Taxes» in *Bulletin for International Taxation*, volume 72, n.º 4a, Special Issue, 26 de março de 2018. [s.l.]: [s.n.], 2018. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2018\\_4a\\_int\\_10.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2018_4a_int_10.html). Último acesso em: 20/01/2022; e NEUVAL, Willem; DE JONG, Sylvia; UCEDA, Ágata. «Digital Economy.... *Op. cit.*.

<sup>169</sup> RIBEIRO, Claudio de Paiva. *A tributação.... Op. cit.*, p. 7.

evolução das relações empresariais com a digitalização das coisas e dos negócios, parecem ser - o *estabelecimento estável* – insuficiente para a determinação da localidade em que a *atividade digital* está sendo desenvolvida. Exatamente frente a esta lacuna, a Comissão Europeia apresentou proposta legislativa para, no âmbito de discussões relativas à justa tributação da economia digital de março de 2018<sup>170</sup>, uma reforma comum ligada à tributação das sociedades europeias, permitindo aos Estados-membros exigir tributos de lucros gerados em seu território mesmo sem a presença física da pessoa coletiva na localidade<sup>171</sup>.

A necessidade de construção de uma noção sobre o *estabelecimento estável virtual* passa, portanto, pela ineficiência e inaplicabilidade da legislação atual ao contexto empresarial moderno<sup>172</sup>, que inclui, também, as empresas que exercem *atividades digitais*. Claro que empresas mais tradicionais permanecem em operação, razão pela qual não se vislumbram motivos para o abandono do conceito de *estabelecimento estável*, devendo-se preservá-lo aos negócios tradicionais, ao mesmo tempo em que, buscando-se outro ideal ligado a este conceito para adequadamente regular as pessoas coletivas com atuação no ambiente virtual. Em outros dizeres, discordamos da falência do conceito clássico<sup>173</sup>, na medida em que cremos que situações jurídicas diversas merecem tratamentos diversos, contudo, no momento, não visualizamos motivos para o encerramento com o entendimento acerca do *estabelecimento estável*.

Trazendo que o local fixo deixou de corresponder a uma característica de todos os negócios, a doutrina expressa a ocorrência de movimentos da Comissão Europeia tendentes a buscar regras de tributação, considerando hipóteses em que deixa de ser substancial a presença física, mas existe uma *presença digital significativa* ou um *estabelecimento estável virtual*<sup>174</sup>. Em mesmo caminho, a OCDE tem se mobilizado, prospetando mudanças e emendas relativas à definição de *estabelecimento estável*, nomeadamente no âmbito das Ações 1 e 7 do BEPS<sup>175</sup>.

---

<sup>170</sup> Vide histórico, informações e documentos no sítio da União Europeia, em conteúdo intitulado como “*Fair Taxation of the Digital Economy*”. Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en). Último acesso em: 22/01/2022.

<sup>171</sup> NEUVAL, Willem; DE JONG, Sylvia; UCEDA, Ágata. «Digital Economy.... *Op. cit.*»

<sup>172</sup> A nível internacional, não enxergamos aplicabilidade do teor do art. 5.º da Convenção Modelo (OCDE) para a definição do território e/ou da jurisdição em que são desenvolvidas as *atividades digitais*.

<sup>173</sup> CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim. «Da Instalação.... *Op. cit.*, p. 159.

<sup>174</sup> NEUVAL, Willem; DE JONG, Sylvia; UCEDA, Ágata. «Digital Economy.... *Op. cit.*»

<sup>175</sup> BLUM, Daniel W.. «Permanent Establishment.... *Op. cit.*»

É neste cenário que começa a ganhar corpo a teoria da *presença digital significativa*, com intensas discussões sobre o futuro do *estabelecimento estável*, mormente a sua aplicação ao digital, com reflexões, já em 2015, acerca da própria OCDE cogitar a realização de “teste” de presença significativa em substituição ao conceito de *estabelecimento estável*<sup>176</sup>, ainda que a noção de *presença digital significativa* fosse direcionada às empresas com atividades digitais totalmente desmaterializadas<sup>177</sup>.

Nos sendo de maior valia a questão da *presença digital significativa*, enquanto conceito que vem sendo desenvolvido para o cumprimento com o papel de *estabelecimento estável virtual* ou *digital*, insta destacar que, conforme dito anteriormente, houve relevante movimentação por parte da Comissão Europeia no ano de 2018, no sentido de propor, conjuntamente com um DST temporário<sup>178</sup>, a possibilidade, mediante alteração legislativa sugerida, dos Estados-membros imporem tributação sobre os lucros gerados por sociedades que exerçam atividades digitais, mesmo sem a presença física em seus respetivos territórios<sup>179</sup>, logo, utilizando-se da noção da *presença digital significativa* para tal.

Retomando os esforços concernentes à matéria na esfera da OCDE - e G20 -, relatórios finais das Ações do BEPS foram veiculados em 2015, com a promoção de algumas alterações em 2017 na Convenção Modelo (OCDE), inclusive em seu art. 5.º, que retrata o estabelecimento estável<sup>180</sup>. Dentre eles, as Ações 1 e 7, por se debruçarem nas problemáticas ligadas à economia digital e ao estabelecimento estável (*Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy* e *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, respetivamente), foram objeto de avaliação para a produção de conteúdo doutrinário.

Examinando o relatório final da Ação 7<sup>181</sup>, na qual se busca mecanismos de combate à conduta de se evitar, artificial, a identificação do estabelecimento estável<sup>182</sup>,

---

<sup>176</sup> BLUM, Daniel W.. «Permanent Establishment.... *Op. cit.*.

<sup>177</sup> *Ibidem*.

<sup>178</sup> NEUVAL, Willem; DE JONG, Sylvia; UCEDA, Ágata. «Digital Economy.... *Op. cit.*.

<sup>179</sup> BRITES, Ana Catarina Rasteiro; LOPES, Cidália Maria da Mota. «Desafios.... *Op. cit.*, p. 97.

<sup>180</sup> Abordamos parte das modificações implementadas, porém, maior detalhamento a respeito pode ser encontrado na obra de INÊS FILIPA CAIERO SARAIVA GASPARGAR. *Planeamento Fiscal por via do Estabelecimento Estável: BEPS Ação 7*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Financeiras, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Lisboa: [s.n.], 2019, p. 34-47.

<sup>181</sup> OCDE. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishments Status, Action 7 – 2015 Final Report*, 05 de outubro de 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>. Último acesso em: 25/05/2022.

<sup>182</sup> GRAMM, Catharina. «Profit Attribution to a Fixed Place Permanent Establishment: Case Study – Showroom» in *International Transfer Pricing Journal*, volume 27, n.º 2, Special Issue, 04 de fevereiro de 2020. [s.l.]: [s.n.], 2020. Disponível em:

apesar de ter culminado em alterações ao Modelo de Convenção (OCDE), como o caso do art. 5.º, n.º 5, desta<sup>183</sup>, as modificações ao conceito de estabelecimento estável não foram suficientes para solucionar a questão do digital, visto que permaneceu vigente o critério fundamental da presença fixa como nexos de conexão com a jurisdição da fonte<sup>184</sup>.

Em outra medida, a Ação 1<sup>185</sup>, focada nos desafios impostos pela Economia Digital, Caldas e Teixeira expõem evolução relativa às discussões, ao relatório final, bem como aos passos posteriores à apresentação deste no âmbito da OCDE e G20<sup>186</sup>. Os autores denotam, até a conclusão do relatório em 2015, a realização de discussões acerca de novos elementos de conexão ao estabelecimento estável, da proposição de uma tributação por meio da retenção na fonte em certas transações digitais pré-determinadas e da previsão de um imposto geral sobre as transações digitais (“*equalisation levy*”), sem que a recomendação expressa de qualquer destas alternativas. Posteriormente, a criação de um grupo de trabalho (“*Task Force on Digital Economy*”) permitiu a produção de um relatório intercalar<sup>187</sup>, com a ideia de se concluir os trabalhos em 2020.

Apesar de sua extensão, o relatório intercalar trouxe em suas conclusões<sup>188</sup>, especialmente, a complexidade técnica ligada às problemáticas tributárias decorrentes da digitalização; a falta de consenso para que fossem propostas medidas e recomendações, ainda que temporárias; e a importância de comprometimento político das nações para que possam ser implementadas eventuais soluções, adequando os sistemas tributários ao ambiente digital. Neste ponto, cremos ser irrefutável que o fenómeno da digitalização ocasionou incontáveis desafios à tributação das atividades empresariais, entretanto, ainda que respeitemos todos os esforços internacionais e comunitários tendentes a uma uniformização do tema, visualizamos, atualmente, como utópica a criação de um regramento - completo - global ou até mesmo comunitário.

---

[https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj\\_2020\\_02\\_int\\_1.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2020_02_int_1.html). Último acesso em: 24/01/2022.

<sup>183</sup> Vide item “**2.2.1. Estabelecimento estável: noções gerais**”.

<sup>184</sup> CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim. «Da Instalação.... *Op. cit.*, p. 160.

<sup>185</sup> OCDE. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, 05 de outubro de 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Último acesso em: 25/05/2022.

<sup>186</sup> CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim. «Da Instalação.... *Op. cit.*, pp. 160-161.

<sup>187</sup> OCDE. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, 16 de março de 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Último acesso em: 25/05/2022.

<sup>188</sup> *Ibidem*, pp. 212-213.

Em nosso entender, é extremamente relevante que haja movimentos extranacionais e que se busque o máximo consenso global no tocante a matéria, pois a plena liberdade a cada nação certamente resultará em distorções, na medida em que um poder de tributar irrestrito facilitaria excessos quanto à invocação de factos tributários, inclusive em situações de *abuso de conexão* (ou *excess of jurisdiction*)<sup>189</sup>, razão pela qual reafirmamos a rejeição à prevalência de uma soberania - estadual - ilimitada<sup>190</sup>.

Apesar disto, nossa convicção é de que, numa visão mais pragmática, uma solução única global é inatingível, diante de alguns fatores, como o da diversidade de ordenamentos jurídicos pela Europa e pelo mundo; da intenção de preservação da soberania estadual<sup>191</sup>, sobretudo por questões arrecadoras e de política fiscal; e da dificuldade de se obter unanimidade atinente ao assunto, uma vez que, independentemente da existência de regra de unanimidade para a aprovação de deliberações<sup>192</sup>, na hipótese de definição aplicável a todos os países ou Estados-membros, por exemplo, por maioria, entendemos que seria natural que os dissidentes continuassem apresentando certa resistência ao estabelecido. Desta feita, acreditamos que seria viável que os órgãos internacionais buscassem o estabelecimento de algumas regras, conceitos e diretrizes gerais para evitar as referidas distorções entre Estados-membros, porém a efetiva tributação, via IED, deverá ser ofertada pelo direito nacional, *in casu*, o português, preservando-se a soberania estadual<sup>193</sup>.

Ademais, o cenário evolutivo - na esfera da OCDE/G20 - vem caminhando para cada vez mais se ignorar a presença física e priorizar o enfoque na presença económica para a definição do *estabelecimento estável*<sup>194</sup>, superando o modelo mais clássico que observa ambas. Essa *presença económica significativa*, obviamente, não observaria unicamente a existência de um rendimento ou lucro numa determinada localidade, sendo necessária a verificação de uma atividade exercida, ainda que a distância (por exemplo, uma *atividade digital*), que se vinculasse ao aspeto económico/financeiro para a constatação de vínculo efetivo com a jurisdição.

---

<sup>189</sup> NABAIS, José Casalta. «A Soberania Fiscal no Actual.... *Op. cit.*, p. 500.

<sup>190</sup> Em especial no item “**1.1.1. Noções acerca de Soberania e Soberania Fiscal**”.

<sup>191</sup> Ainda que limitada e tendo em seu conceito a noção de harmonização fiscal, consoante o disposto no item “**1.1.2. Soberania vs Direito Comunitário Europeu: e a harmonização?**”.

<sup>192</sup> Por exemplo, nos arts. 113.º e 115.º do TFUE.

<sup>193</sup> Naturalmente nos moldes abordados no Capítulo “**CAPÍTULO I – O EXERCÍCIO DO PODER DE TRIBUTAR POR MEIO DA CRIAÇÃO DE UM NOVO IMPOSTO NACIONAL**”.

<sup>194</sup> CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim. «Da Instalação.... *Op. cit.*, pp. 160-161.



Neste plano, estreitando a abordagem especificamente ao digital, a Comissão Europeia delimitou aquilo que corresponderia à *presença digital significativa*, caracterizada pela identificação de um dos seguintes fatores num Estado-membro, conforme exposto pela doutrina<sup>195</sup> e pela Proposta de Diretiva do Conselho da Comissão Europeia<sup>196</sup>, naturalmente se estivermos diante da prestação de serviços digitais exercida por meio de uma plataforma/interface digital: (I) receita anual oriunda dos serviços digitais de € 7.000.000,00 (sete milhões de euros) ou mais; (II) ao menos 100.000 (cem mil) usuários dos serviços digitais no ano fiscal; ou (III) no mínimo 3.000 (três mil) contratos celebrados com usuários no ano fiscal<sup>197</sup>.

Analisando as hipóteses enumeradas, é notória a preocupação unicamente com as grandes empresas atuantes no setor digital diante dos altos parâmetros estabelecidos para a configuração da *presença digital significativa*. É compreensível, em alguma medida, o enfoque nas multinacionais atuantes na área e/ou nas *big techs*, mormente pelo desenvolvimento das ações relativas ao Pilar Dois (*Global anti-Base Erosion Rules* (GloBE)) da Ação 1 do BEPS, que, posteriormente à declaração de julho de 2021 e relatório de progresso do *Inclusive Framework* BEPS finalizado em setembro de 2021<sup>198</sup>, propuseram o imposto mínimo global<sup>199</sup>, a ser incorporado nos ordenamentos jurídicos em 2022, para início da produção de efeitos em 2023<sup>200</sup>.

Outro ponto que pode ser levantado para justificar a visão da Comissão Europeia diz respeito à utilização do vocábulo *significativa* na expressão *presença digital significativa*, remetendo-nos a algo relevante, expressivo, não sendo aplicável, portanto, a

---

<sup>195</sup> OLBERT, Marcel; SPENGLER, Christoph. «Taxation in the Digital Economy: recent policy developments and the question of value creation» in *International Tax Studies*, volume 2, n.º 3, 29 de abril de 2019. [s.l.]: [s.n.], 2019. Disponível em: <https://www.ibfd.org/shop/international-taxation-digital-economy-recent-policy-developments-and-question-value-creation>. Último acesso em 20/01/2022; SHEPPARD, Lee A.. «Digital Permanent.... *Op. cit.*; e NEUVAL, Willem; DE JONG, Sylvia; UCEDA, Ágata. «Digital Economy.... *Op. cit.*

<sup>196</sup> Proposta de Diretiva do Conselho COM/2018/0147 final – 2018/072 (CNS), Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52018PC0147&from=PT>. Último acesso em: 24/02/2022.

<sup>197</sup> CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim. «Da Instalação.... *Op. cit.*, p. 162.

<sup>198</sup> OCDE. «Annex A - Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy», 1 de julho de 2021 in OCDE. *OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS: progress report July 2020 – September 2021*, 30 de setembro de 2021, pp. 28-32. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2020-september-2021.pdf>. Último acesso em: 25/05/2022.

<sup>199</sup> Imposto a ser exigido das multinacionais, em taxa mínima de 15% (quinze por cento), buscando, sobretudo, evitar a evasão fiscal destas.

<sup>200</sup> OCDE. *Statement.... Op. cit.*, p. 5.

qualquer presença digital. Em que pesem as explanações descritas, vemos os parâmetros estabelecidos à identificação da figura da *presença digital significativa* como insuficientes para a solução das dificuldades impostas pela digitalização dos negócios, nomeadamente concernentes ao *estabelecimento estável - virtual ou digital -*.

Indo mais adiante, parece-nos bastante claro que as métricas estabelecidas inviabilizam que possamos atribuir a *presença digital significativa* a empresas que não atinjam os resultados pré-definidos de receita, usuários ou contratos celebrados. Assim, persistirá a problemática atinente ao *estabelecimento estável* na seara digital e à ausência de tributação da *atividade digital* na localidade onde atua sem a presença física para as pessoas coletivas que não se enquadram nestas hipóteses, nomeadamente as pequenas e médias empresas.

Nesse diapasão, visualizamos como demasiadamente delicada - e inadequada - tal situação, na medida em que irá legitimar disparidades entre a tributação da atividade digital produzida por empresas nacionais - residentes - e estrangeiras que não tenham presença física na jurisdição, pois estas últimas, salvo se de grande porte, deixarão de ser abarcadas pela tributação interna sobre os seus rendimentos<sup>201</sup>. Este tratamento desigual é inadmissível e prejudica as empresas nacionais pelo simples facto de a estrangeira não ter porte suficiente para se considerar com *presença digital significativa*. Esta conjuntura, aliada a outras situações que serão narradas ao longo desta tese, reforça ainda mais com a necessidade de uma solução fiscal apropriada às *atividades digitais*, a qual entendemos ser o IED, para serem estas tributadas onde forem exploradas ou exercidas, independentemente do valor ou do volume financeiro que movimentem.

Insistindo no assunto, acreditamos que defender a *presença digital significativa* da forma como tem se apresentado até o momento, sem modificações ou sem um outro conceito em paralelo, gerará distorções na tributação da *atividade digital* mesmo quando há uma presença digital em certa localidade, além de se demonstrar como um “convite” a estruturas e/ou planeamentos tendentes a driblar os parâmetros criados à *presença digital significativa*, no intuito de fugir da constatação desta, sem contar a dificuldade enfrentada à fiscalização do cumprimento dos requisitos característicos desta figura jurídica.

---

<sup>201</sup> No caso de Portugal, em regra o IRC, com exceções trazidas pela legislação que deslocariam a tributação ao IRS.

Dentro de tantas lacunas e incertezas, outras ideias vêm surgindo com a prospeção de sanar a questão do digital de maneira ampla, como, por exemplo, a de que o servidor poderia ser um *estabelecimento estável*, visto que se configuraria como uma existência física e o art. 5.º da Convenção Modelo (OCDE), bem como a legislação local do caso analisado (sueca), não exigem um local/espço físico, mas somente este tipo de presença<sup>202</sup>. Particularmente, concordamos com a opinião crítica de que compreende tratar-se de uma solução iníqua para resolver os desafios da tributação da economia digital<sup>203</sup>, sendo que a inadequação do entendimento ocorre, notadamente, pelo facto de que, em muitas situações, o servidor não é instalado ou fica situado na localidade onde é explorada a atividade, deixando de cumprir com a função de definir o estabelecimento estável ante esta dinâmica, já que a existência do servidor não é requisito essencial à atuação empresarial em determinada região.

É por isso que tem ganhado corpo a noção de *criação de valor* para identificar o local da tributação, na qual o *valor* usualmente é criado, na esfera da economia digital, por meio da combinação de algoritmos, dados do usuário, funções de vendas e demais conhecimentos<sup>204</sup>, além da inovação<sup>205</sup>. Exemplificando, se uma rede social tem grande interação e utilização em Portugal, gerando valor a esta, ainda que sediada em outro país, nos parece que seria justa, numa análise muito preliminar, que Portugal tenha direito, ao menos em parte, à tributação desta atividade.

O descasamento entre onde o valor é criado e o tributo é - exigível e - pago corresponde a uma das principais questões que a Comissão Europeia está a enfrentar no tocante ao *estabelecimento estável virtual*<sup>206</sup>, fazendo-a movimentar-se para procurar soluções a respeito. A temática é igualmente abordada pela OCDE e pelo G20, em relatório

---

<sup>202</sup> MONSENEGO, Jérôme. «May a Server Create a Permanent Establishment? Reflections on Certain Questions of Principle in Light of a Swedish Case» in *International Transfer Pricing Journal*, volume 21, n.º 4, 28 de julho de 2014. [s.l.]: [s.n.], 2014. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj\\_2014\\_04\\_se\\_1.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2014_04_se_1.html). Último acesso em: 25/01/2022.

<sup>203</sup> CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim. «Da Instalação.... *Op. cit.*, p. 160.

<sup>204</sup> Vide matéria do próprio sítio da União Europeia, em conteúdo intitulado como “Fair Taxation of the Digital Economy”. Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en). Último acesso em: 25/01/2022.

<sup>205</sup> CARDOSO, José Manuel Ambrósio. *A economia.... Op. cit.*, p. 9.

<sup>206</sup> NEUVAL, Willem; DE JONG, Sylvia; UCEDA, Ágata. «Digital Economy.... *Op. cit.*

intercalar de 2018<sup>207</sup>, com a exposição de três conceitos de *criação de valor*: (I) *value chain*: empresas que convertem entradas e saídas correlacionadas, sequenciais e discretas em valor, tendo, em pessoas coletivas mais tradicionais, a geração do referido valor desde a matéria-prima até o produto final, já que as atividades de *value chain* estarão ligadas à logística (e.g., armazenamento, distribuição), operação em si (e.g., transformação, industrialização), serviços de suporte (e.g., gestão, contabilidade, recursos humanos) e pós venda (e.g., manutenção do produto); (II) *value networks*: empresas que baseiam suas atividades em plataformas digitais, portanto, que, por meio destas, conectam usuários e permitem se envolverem em transações, destacando-se que as conexões entre pessoas são as geradoras de valor; (III) *value shop*: refere-se à criação de valor em ambiente no qual há usuários, potenciais vendedores ou compradores, específicos estejam inseridos ou façam uso duma aplicação tecnológica voltada a solução de problemas ou outras questões particulares (e.g., consultas de mercado, análise de dados, desenvolvimento de *software* e *cloud computing*, tecnologia de laboratórios), na qual é gerado maior valor quando mais evoluída e de melhor reputação<sup>208</sup>.

Independentemente da classificação conceitual, facto é que a ausência de correlação entre o território da tributação e a localidade em que há *criação de valor* ao negócio é bem mais intensa nas *atividades digitais*, exatamente por se caracterizarem como imateriais e desprendidas de maiores vínculos físicos. Diante disso, nos aparenta ter muito mais plausibilidade a teoria da *criação de valor* do que a tentativa de solução da tributação das atividades digitais por meio da identificação do *estabelecimento estável* pela localização do servidor. Além de mais apropriada, não apresenta, *a priori*, parâmetros restritivos como a *presença digital significativa*, tornando-a mais abrangente e com potencial solucionador superior no âmbito da economia digital, o que não significa que deixa de apresentar dificuldades quanto à sua aplicação prática, como na hipótese dos ativos intangíveis, em que se visualiza a ausência de consideração de todos os fatores relevantes à aferição da geração de valor<sup>209</sup>.

---

<sup>207</sup> Principais observações acerca do *value creation* no Capítulo 2 do relatório intercalar (OCDE. *Tax Challenges...* *Op. cit.*, pp. 23-87).

<sup>208</sup> OLBERT, Marcel; SPENGLER, Christoph. «Taxation...» *Op. cit.*; e CARDOSO, José Manuel Ambrósio. *A economia...* *Op. cit.*, pp. 9-11.

<sup>209</sup> AZAMBUJA, Marcelo Athayde. *Preço de Transferência e os Intangíveis*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, Menção em Direito Internacional Público e Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: [s.n.], 2021, pp. 66-67.

Adicionalmente, cremos que seria correto visualizarmos um certo “dever” de contrapartida ou contraprestação tributária da empresa que exerça *atividade digital* para com a jurisdição na qual são gerados valores e resultados ao seu negócio<sup>210</sup>. Afinal, a pessoa coletiva utiliza-se dos usuários e do mercado consumidor situado nesta localidade, impactando-a económica e socialmente, razão pela qual, não entendemos que seria adequado que a exploração da *atividade digital* seja imune a qualquer tributação local. Pelo contrário, se não forem implementados os instrumentos jurídicos necessários, como a criação do IED, ora defendida, disparidades podem ser ocasionadas entre empresas nacionais e estrangeiras atuantes em mesmo território, nos termos já abordados anteriormente.

Por fim, em movimentos extremamente recentes, quais sejam: *Inclusive Framework BEPS* e “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”<sup>211</sup>, de 08 de outubro de 2021, a OCDE e o G20, conjuntamente, publicaram tais documentos demonstrando, nomeadamente, Dois Pilares como solução à Ação 1 do BEPS, portanto, vislumbrando resolver questões atinentes aos desafios tributários impostos pela digitalização da economia.

No que concerne ao Pilar Dois, tecemos comentários anteriormente, destacando-se focar na criação - e implementação - do imposto mínimo global, nos moldes tratados, enquanto o Pilar Um busca assegurar uma tributação mais justa entre países, no que tange às multinacionais, permitindo-se uma jurisdição ter direito ao recebimento de tributos oriundos destas empresas, independentemente da presença física da empresa em seu território, uma vez que o nexos estabelecido não leva em conta a questão física, mas sim económica, a saber: € 1.000.000,00 (um milhão de euros) ou € 250.000,00 (duzentos e

---

<sup>210</sup> Dizemos contrapartida ou contraprestação numa forma figurativa, pois a conceituação do imposto no direito português não comporta propriamente uma figura da contraprestação: “[...] imposto é uma prestação coactivamente exigida pela Estado (ou eventualmente por outro ente público) com carácter definitivo, em ordem à prossecução de uma finalidade pública (máxime, financeira) não sancionatória, e à qual não corresponde qualquer contrapartida específica” (COSTA, J. M. Cardoso da. «O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal: a jurisprudência do tribunal constitucional» in MIRANDA, Jorge (org.). *Perspectivas Constitucionais: nos 20 anos da Constituição de 1976*, volume II. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, pp. 401-402).

<sup>211</sup> OCDE. *OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS: progress report July 2020 – September 2021*, 30 de setembro de 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2020-september-2021.pdf>. Último acesso em: 25/05/2022; e OCDE. *Statement.... Op. cit.*, respetivamente.

cinquenta mil euros) de receita provenientes da jurisdição, a depender do porte desta (PIB inferior ou superior a € 40.000.000,00 (quarenta mil milhões de euros)<sup>212</sup>.

Apesar da compreensão e respeito aos esforços dos órgãos citados, novamente nos vemos obrigados a expor que as medidas têm função unicamente às empresas de grande porte, não cumprindo o papel de sanar os problemas fiscais ligados à digitalização, mantendo-se desamparo relativo às pequenas e médias, já que os parâmetros firmados para as soluções não as alcançam. E mais, parte do proposto (Pilar Dois), sequer diz respeito à tributação digital<sup>213</sup>, reforçando ainda a importância da figura do IED, assim como sua compatibilidade com o imposto mínimo global, consoante se verá mais adiante.

### 2.2.3. IED vs Estabelecimento estável

Ante todo o argumentado até o presente momento, sobretudo neste “**CAPÍTULO II – ATIVIDADE DIGITAL E A QUESTÃO DO SUPORTE FÍSICO**”, julgamos ser incompatível - e inaplicável - o conceito tradicional de *estabelecimento estável* ao IED, na medida em que intuito do referido imposto é assegurar a tributação das *atividades digitais*<sup>214</sup>, caracterizadas pela imaterialidade do negócio e, assim, pouco – ou, em alguns casos, nada – dependente da presença física, a nível de estabelecimento ou de pessoal, nas localidades em que exerce suas atividades empresariais.

Muito se tem debatido a respeito da noção de *estabelecimento estável*, exatamente pela evolução decorrente do fenómeno da digitalização, que culminou no surgimento de novos modelos de negócio, tornando a figura jurídica até então eficiente, imprestável em alguns casos. Para tanto, órgãos internacionais têm se debruçado na matéria, visando à busca

---

<sup>212</sup> AVI-YONAH, Reuven. «The International Tax Regime at 100: reflections on the OECD's BEPS Project» in *Bulletin for International Taxation*, volume 75, n.º 11/12, 28 de novembro de 2021. [s.l.]: [s.n.], 2021, p. 524. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2021\\_11\\_o2\\_3.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2021_11_o2_3.html). Último acesso em: 27/01/2022.

<sup>213</sup> JALAN, Nupur; MISQUITH, Elvira. «What Is the Road Ahead for Unilateral Digital Tax Measures?» in *Asia-Pacific Tax Bulletin*, volume 27, n.º 4, 30 de novembro de 2021. [s.l.]: [s.n.], 2021. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/aptb/html/aptb\\_2021\\_04\\_int\\_1.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/aptb/html/aptb_2021_04_int_1.html). Último acesso em: 27/01/2022.

<sup>214</sup> Vide item “**3.2.1. Delimitação da incidência**”, que traz as *atividades digitais* que não compõem a incidência do IED.

de evolução do entendimento conceitual tradicional de *estabelecimento estável* ou, como preferimos dizer, para a expansão do mesmo, numa nova vertente direcionada ao digital.

Diagnosticada a existência de dificuldades concernentes ao manuseio deste instituto jurídico ao cenário empresarial digital, tivemos, nos últimos anos, movimentações a nível internacional (OCDE e G20) e comunitário, sendo que a OCDE, nos primeiros avanços quanto à discussão do assunto - em 2015 -, não possuía certeza acerca da necessidade de um novo conceito<sup>215</sup>, voltando os olhos mais fortemente ao nexo para sanar o problema do digital<sup>216</sup>, ainda que já visualizasse algo ligado a uma presença - digital - significativa, notadamente àquelas atividades digitais totalmente desmaterializadas<sup>217</sup>, aproximando-se ao entendimento sobre as *atividades digitais* aqui proposto, em contraste às *atividades por meio digital*, que naturalmente não seriam consideradas “totalmente desmaterializadas”.

Em sede de Direito Comunitário, conforme anteriormente retratado, a Comissão Europeia propôs<sup>218</sup>, no ano de 2018, reforma legislativa intentando, além do DST temporário, legitimar a tributação sem a verificação presença física da empresa na localidade em que exerce suas atividades<sup>219</sup>, preconizando o ideal de *presença digital significativa*. Ocorre que, pelo facto de sua compreensão demandar a constatação de consideráveis montantes de receita, usuários ou contratos celebrados<sup>220</sup>, esta figura somente abarcaria multinacionais e/ou *big techs*.

Diante deste quadro, vemos a *presença digital significativa* como insuficiente para sanar as questões atinentes à digitalização dos negócios e, principalmente, da tributação das *atividades digitais*, razão pela qual é inevitável a constatação da incompatibilidade junto ao IED, pois este último se destina a tributar as *atividades digitais*, sem, *a priori*, qualquer isenção em função do porte da empresa<sup>221</sup>.

---

<sup>215</sup> BLUM, Daniel W.. «Permanent Establishment.... *Op. cit.*»

<sup>216</sup> A questão do nexo foi retratada quando abordamos o Pilar Um conforme *Inclusive Framework BEPS e Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy* no item “**2.2.2. Do estabelecimento estável à presença digital significativa**”.

<sup>217</sup> BLUM, Daniel W.. «Permanent Establishment.... *Op. cit.*»

<sup>218</sup> Vide histórico, informações e documentos no sítio da União Europeia, em conteúdo intitulado como “*Fair Taxation of the Digital Economy*”. Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en). Último acesso em: 22/01/2022.

<sup>219</sup> NEUVAL, Willem; DE JONG, Sylvia; UCEDA, Ágata. «Digital Economy.... *Op. cit.*»

<sup>220</sup> Parâmetros descritos no item “**2.2.2. Do estabelecimento estável à presença digital significativa**”.

<sup>221</sup> A proposta de criação do IED não contempla possíveis opções de política fiscal que podem ser manuseadas pelo Estado, tema inclusive que deixará de ser abordado por não compreender o escopo central do trabalho.

Reforçamos o posicionamento exemplificando a problemática com a possível situação de uma empresa local que possua o registro de seus atos societários no país, independentemente de ter espaço físico no território, sendo facilmente colocada a sua sujeição ao IED, ao passo que, por planeamento fiscal - abusivo ou agressivo -, outra empresa pode se instalar no exterior ou, ainda, segregar-se num conjunto de empresas, para que não sejam atingidos os parâmetros estabelecidos, e, por não se encontrar nem física nem formalmente na jurisdição<sup>222</sup>, deixar de ser alcançada pelo IED por não ter *presença digital significativa* na localidade.

Ainda que ciente do difícil papel do legislador em prever conceitos jurídicos, bem como, quando o caso, estatuir critérios de definição, cremos que, dentre outros fatores argumentados, este exemplo bastante simplório torna evidente que a noção de *presença digital significativa*, nos moldes atualmente tratados, não se presta ao IED, pois limita-se apenas a parcela daqueles que podem exercer *atividades digitais* empresarialmente.

Paralelamente à aferição da *presença digital significativa*, há entendimento de que a tendência evolutiva do *estabelecimento estável* tem caminhado para dar-se maior importância à *presença económica significativa*, deixando-se de lado a exigência de constatação da presença física<sup>223</sup>, tendo como elemento conectivo o “nexo económico significativo”. Melhor explorando o assunto, a doutrina traz que, segundo a visão da OCDE, o critério para identificação da referida *presença económica significativa* de uma empresa não residente, atuante em jurisdição distinta da sua originária e/ou de onde possui presença física, “[...] será a receita obtida nesse mercado (mas desde que a jurisdição onde se verifica o consumo e a jurisdição de onde provêm os pagamentos sejam a mesma)”<sup>224</sup>.

Insta frisar que a compreensão supra toma por base, sobretudo, o relatório intercalar da OCDE de 2018<sup>225</sup>, que, além de ter descrito o trabalho da *Task Force on the Digital Economy (TFDE)* na discussão de outras duas potenciais alternativas<sup>226</sup>, trouxe situações de

---

<sup>222</sup> Constituição da Sociedade, por exemplo, leia-se, Contrato Social ou Estatuto Social.

<sup>223</sup> CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim. «Da Instalação.... *Op. cit.*, pp. 160-161.

<sup>224</sup> *Ibidem*, p. 161.

<sup>225</sup> OCDE. *Tax Challenges.... Op. cit.*

<sup>226</sup> Além da presença económica significativa, levantou-se a possibilidade de: (I) se estabelecer uma retenção na fonte, aplicável a certas transações digitais; e/ou (II) uma *equalisation levy* (ou taxa de equalização, em tradução livre). A ideia era de se buscar soluções às disparidades no tratamento fiscal entre empresas estrangeiras e nacionais onde a empresa estrangeira possua presença económica na jurisdição. Vide OCDE. *Tax Challenges.... Op. cit.*, p. 19.



países que haviam implementado (Israel e Eslováquia) ou estavam, à época, em vias de implementar (Índia) o critério da *presença económica significativa*<sup>227</sup>. Utilizando-se o exemplo de Israel, notamos que a previsão do critério se deu por meio da legislação doméstica<sup>228</sup>, ainda que com algumas restrições por opção desta nação, como a aplicabilidade do conceito unicamente a países que não possuam Acordo para Evitar a Dupla Tributação com ela.

Aparentemente, não tendo a OCDE refutado ou repreendido a iniciativa - local -, visualizamos caminho aberto às legislações nacionais para prever normas acerca do assunto, especialmente enquanto não haja consenso internacional ou comunitário, em blocos - económicos -, Tratados, Acordos ou Convenções que vinculem jurisdições específicas.

Retomando a questão conceitual, avalia-se como adequada - e até justa - a imposição de tributação em virtude da *presença económica significativa*, uma vez que é plausível que se certa empresa obtiver rendimentos numa jurisdição, ainda não seja lá residente, assuma encargos fiscais por estar presente economicamente, independentemente do aspeto físico, aproximando-se, inclusive, da ideia de tributação pelo Estado da fonte<sup>229</sup>. Esse posicionamento é concebível num cenário em que tem crescido o n.º de negócios que podem ter presença económica numa jurisdição, mesmo que sem a presença física<sup>230</sup>, porém, é ainda mais justificável às *atividades digitais*, por estas serem caracterizadas por possuírem pouca - ou nenhuma - vinculação ao ambiente físico para o desenvolvimento empresarial, razão pela qual enxergamos positivamente a *presença económica significativa* frente ao IED.

Nesse enfoque mais económico que vem, igualmente, se construindo internacionalmente a teoria da *criação de valor*, como elemento legitimador da tributação na jurisdição onde é verificada. Constatada a *criação de valor* à empresa, por meio da combinação de algoritmos, dados do usuário, funções de vendas, conhecimentos e da inovação<sup>231</sup>, deveria ser identificada a localidade que propiciou o *valor* à empresa, sendo esta a jurisdição habilitada a tributar a atividade empresarial.

---

<sup>227</sup> OCDE. *Tax Challenges.... Op. cit.*, pp. 135-136.

<sup>228</sup> *Ibidem*, p. 137.

<sup>229</sup> PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios.... Op. cit.*, p. 88.

<sup>230</sup> OCDE. *Tax Challenges.... Op. cit.*, p. 51.

<sup>231</sup> CARDOSO, José Manuel Ambrósio. *A economia.... Op. cit.*, p. 9; e matéria do próprio sítio da União Europeia, em conteúdo intitulado como “Fair Taxation of the Digital Economy”. Disponível em: [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/fair-taxation-digital-economy\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_en). Último acesso em: 25/01/2022.

Esta dinâmica não seria exclusiva para as *atividades digitais*, atingindo, também, as atividades mais tradicionais e as *por meio digital*, na medida em que poderia, exemplificando, ser visualizada *criação de valor* numa estruturação logística, potencialmente classificada como *value chain*<sup>232</sup>. Entretanto, é visível que possui maiores implicações às *atividades digitais*, exatamente pela ineficiência do *estabelecimento estável* a estas, conceito este, capacitado, até então, a sanar problemáticas ligadas ao local da tributação em situações mais tradicionais. Ademais, a imaterialidade das *atividades digitais* contribui ainda mais à necessidade de se correlacionar o território da *criação de valor* com localidade da tributação, sob pena da jurisdição se ver impedida de impor tributação a empresa que se desenvolveu em seu mercado e com sua população.

Por estar avulsa à questão da presença física, preocupando-se em observar onde é produzido valor à empresa para os fins de tributação da mesma, consideramos a *criação de valor*, em primeira análise, com potencial de aplicação às *atividades digitais* e, conseqüentemente, ao imposto pretendido para a sua tributação (IED). Apesar disto, e mesmo sendo recente o seu desenvolvimento e não havendo a efetiva incorporação - legal - até o momento, concordamos que sofrerá dificuldade no que tange às possíveis desavenças entre os países acerca de onde o valor é criado<sup>233</sup>, motivo pelo qual cremos que poderá se tornar inviável, mormente, às pessoas coletivas atuantes em vários países, pois seria complicado definir em que percentual ou em que montante cada jurisdição teria criado valor à empresa.

Acrescentando ainda mais complexidade à utilização da teoria, surgem discussões acerca da sua aplicabilidade aos intangíveis, entendidos, na contabilidade empresarial, como “um activo não monetário, identificável, sem substância física, controlado pelo seu detentor e que se espera venha a gerar benefícios económicos futuros”<sup>234</sup>. Estes ativos não são exclusivos das empresas atuantes no ramo digital, também fazendo parte das pessoas coletivas mais tradicionais e com maior presença física, já que podemos identificar, por exemplo, marcas e patentes atreladas tanto a empresas de *software*, plataformas ou *streamings*, como a montadoras de veículos, farmacêuticas e grandes redes de restaurantes.

---

<sup>232</sup> OLBERT, Marcel; SPENGLER, Christoph. «Taxation.... *Op. cit.*; e CARDOSO, José Manuel Ambrósio. *A economia.... Op. cit.*, pp. 9-10.

<sup>233</sup> JALAN, Nupur; MISQUITH, Elvira. «What.... *Op. cit.*.

<sup>234</sup> OSSWALD, P; e VILARINHO, P. *Valorização de activos intangíveis: o caso da propriedade industrial*. Porto: INPI e COTEC, 2013, p. 8 *apud* AZAMBUJA, Marcelo Athayde. *Preço.... Op. cit.*, p. 10.

De imediato, o questionamento que nasce diz respeito a quanto uma marca agrega de valor a cada jurisdição em que sua detentora possui atuação, logo, como medir a sua representatividade e produção de valor se a atividade empresarial é executada em locais distintos?

O caminho seria, portanto, de se realizar uma ponderação atinente às atividades exercidas por cada entidade sobre o ativo intangível, aferindo-se os resultados económicos delas<sup>235</sup>, contudo, este “fracionamento” esbarraria numa certa “falha” na utilização do conceito, ante a desconsideração de questões relevantes ao ativo (intangível), tal como a aferição da relevância do mercado consumidor<sup>236</sup>, que culminariam em inconsistências exatamente por não considerar todo o necessário para verificar onde o intangível realmente gera valor<sup>237</sup>.

Mesmo que conceitualmente a *criação de valor* não se resuma à apuração de receita ou lucro de determinada atividade empresarial<sup>238</sup>, talvez pudéssemos tentar correlacionar a *criação de valor* com os rendimentos proporcionais obtidos em cada localidade, no intuito de minimizar as dificuldades de manuseio da referida teoria com o intangível. De todo modo, resta inegável a constatação de adversidade no tocante à *criação de valor*, como acentuado por Ana Paula Dourado, ao retratar as Ações do BEPS e, mais especificamente, os preços de transferência<sup>239</sup>.

Diante disso, em que pese nos parecer condizente com mercado digital, a teoria não representa solução imediata por conta da complexidade que gera à sua aplicação, pois é necessária, à sua adequada implementação, a criação de regras claras estabelecendo a identificação da jurisdição onde há a *criação de valor*, sobretudo definindo-se em qual mercado a empresa está realmente atuando, a localidade do usuário e para que ambiente se

---

<sup>235</sup> LAVEZ, Raphael Assef. «Beps: para quem? Avaliando o Projeto da OCDE a partir do Arm's Length» in GOMES, Marcus Lívio; e SCHOUERI, Luís Eduardo (coords.). *A tributação internacional na Era pós-BEPS*. 2ª edição. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 259-290 *apud* AZAMBUJA, Marcelo Athayde. *Preço.... Op. cit.*, p. 64.

<sup>236</sup> Que poderia ser medida por *likes*, *clicks* e seguidores numa rede social, por exemplo, conforme MARCELO ATHAYDE AZAMBUJA. *Preço.... Op. cit.*, p. 64.

<sup>237</sup> AZAMBUJA, Marcelo Athayde. *Preço.... Op. cit.*, pp. 66-67.

<sup>238</sup> Maiores explicações conceituais podem ser conferidas no item “**2.2.2. Do estabelecimento estável à presença digital significativa**”.

<sup>239</sup> DOURADO, Ana Paula. *Governança.... Op. cit.*, p. 63.

prestam suas atividades, especialmente por haver questionamento de alguns autores sobre o real significado da localização da *criação de valor*<sup>240</sup>.

Assim sendo, não descartando por completo a ideia de *criação de valor*, nos inclinamos mais à *presença económica* no tocante ao IED, por aparentar, em preliminar análise, identificar mais adequadamente em que localidade a pessoa coletiva está produzindo riqueza ou obtendo rendimentos por meio da exploração de sua *atividade digital*.

Melhor explicando, no âmbito das *atividades digitais* e, principalmente, do IED, vemos com maior apreço a teoria da *presença económica significativa*, sendo que nos limitaríamos a dizer *presença económica*, pois o entendimento é de que não deve haver valores mínimos relativos a esta presença para a configuração de ser significativa, pois, do contrário, estaríamos diante de mesma problemática constante na *presença digital significativa*, deixando-se lacunas, nomeadamente às empresas de menor porte.

De todo a forma, por também visualizarmos a ideia de *criação de valor* como condizente com a *atividade digital*, ainda que careça de maiores detalhamentos para acrescer o seu potencial de efetividade, não descartamos a possibilidade futura de conjugação de ambas para se compreender em que jurisdição, verdadeiramente, houve atuação digital, portanto, observando a *criação de valor*, bem como a aferição da presença econômica, que pode ser vista figura dos usuários, pelo recebimento por assinaturas ou atividades diversas, dentre outros rendimentos obtidos em função da jurisdição.

Sobre o *estabelecimento estável* em si, reafirmamos a incompatibilidade com o IED por, independentemente da teoria adotada, julgarmos ser indubitável o abandono da tributação sobre o digital, *in casu*, o IED, à ideia clássica de presença física ou de estabelecimento fixo, pois tais noções vão contra a própria essência da *atividade digital*, já que o seu exercício muitas vezes independente de instalações ou de pessoas no local de atuação, em negócios cada vez mais imateriais ou desmaterializados.

---

<sup>240</sup> DEVEREUX, Michael; VELLA, John. «Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System» in *SSRN Electronic Journal, European Tax Policy Forum*, Policy Paper, 31 de julho de 2018, p. 3. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3275759#:~:text=Abstract,%E2%80%9Cvalue%20creation%20principle%E2%80%9D](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3275759#:~:text=Abstract,%E2%80%9Cvalue%20creation%20principle%E2%80%9D). Último acesso em: 01/05/2022.

Ademais, com aquilo que há de concreto atualmente no cenário internacional, ou seja, o art. 5.º da Convenção Modelo (OCDE)<sup>241</sup>, não vemos possibilidade de aplicação ao IED, sendo que as novas teorias que vem surgindo já estão trazendo maior proximidade e adequação, ainda que se deva asseverar que não vemos maiores vetos atinentes a uma nova disciplina doméstica -, para os fins da *atividade digital* -, por parte de Portugal, ao menos até o país se vincular a legislações comunitárias ou internacionais que venham a ser aprovadas, das quais seja parte integrante.

---

<sup>241</sup> OCDE. *Model Tax.... Op. cit.*, pp. 49-54.

### CAPÍTULO III – IED

Posteriormente ao avanço concernente a questões relevantes à justificação e à legitimação da criação de um imposto sobre o digital, mormente a soberania e harmonização fiscal, além das problemáticas atinentes ao estabelecimento estável, prosseguiremos à exposição das razões de proposição do IED, com a verificação de seus aspetos estruturais, nomeadamente dissecando suas implicações, assim como sua própria nomenclatura, para permitir a adequada compreensão de sua extensão e aplicabilidade.

Em outras palavras, discorrido conteúdo correspondente a temáticas que cercam o IED, o intuito é de evoluir no assunto com o enfrentamento direto das polémicas relativas à criação de um imposto nacional, de natureza especial e voltado à atividade digital, conforme compreensões e ideias defendidas sequencialmente.

Até porque, num âmbito mais geral, não parecem remanescer maiores dúvidas sobre o facto de que a digitalização promoveu, além de mudanças em nosso cotidiano e na sociedade, relevantes transformações na organização e na funcionalidade empresarial<sup>242</sup>, muito em decorrência da desmaterialização presente nos novos modelos de negócios (digitais)<sup>243</sup>, que dificulta a identificação da real natureza jurídica das operações económicas para a aplicação do arcabouço tributário<sup>244</sup>, acabando por contribuir para a conclusão da Comissão Europeia de que os negócios digitais são pouco tributados ou tributados abaixo do que deveriam<sup>245</sup>.

Nosso papel é, portanto, de ir além de um mero levantamento da problemática supracitada, aprofundando-se e propondo-se a ingressar, com maior detalhamento, na forma de tributar o digital que se entende como adequada à busca de solucionar a questão. Assim sendo, o alcance do propósito desta tese somente se dará se encarada frontal e pormenorizadamente a tributação proposta sobre a *atividade digital*.

---

<sup>242</sup> GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. «Os Relatórios.... *Op. cit.*, p. 171.

<sup>243</sup> JORGE, Alexandre Teixeira; CORRÊA, Vanessa Benelli; SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. «Tributação.... *Op. cit.*, p. 145.

<sup>244</sup> TAMANAHA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação.... Op. cit.*, p. 20.

<sup>245</sup> OLBERT, Marcel; SPENGEL, Christoph. «Taxation.... *Op. cit.*

Sem ignorar os esforços que têm sido feitos para sanar o problema da tributação sobre o digital, por exemplo, na instituição de DSTs por alguns países europeus<sup>246</sup>, acreditamos que o IED se apresenta como inovador e distinto do proposto até o momento, em especial nos aspetos estrutural, sobretudo por assumir o carácter de imposto especial<sup>247</sup>, e da incidência, *in casu*, sobre a *atividade digital*, que a nosso ver, é mais ampla e abrangente que as tributações que vem sendo propostas apenas a alguns serviços digitais pelos países europeus, como a França, que mesmo apresentando maior gama de serviços tributáveis por DST frente a outros países, limita-se a impor tributação sobre as receitas oriundas do fornecimento de interface e publicidade digital, além da transmissão de dados de usuários para finalidades publicitárias<sup>248</sup>.

### 3.1. CARACTERÍSTICAS E RAZÕES DA NOMENCLATURA PROPOSTA

#### 3.1.1. Porquê (novo) imposto?

Em primeira medida, insta compreender os motivos que levaram à proposta de imputação de tributação ao digital por meio da figura de um imposto nesta tese, leia-se, pelo IED.

Pois bem, é de conhecimento dos estudiosos e operadores do direito que, no âmbito do direito fiscal, o exercício de atividades empresariais é, em regra<sup>249</sup>, acompanhado da imposição de impostos sobre factos geradores diversos, tais como a prestação de serviços e/ou a comercialização de produtos<sup>250</sup>, além da própria obtenção de rendimentos por pessoas

---

<sup>246</sup> ASEN, Elke. «What European.... *Op. cit.*»

<sup>247</sup> Na classificação entre impostos gerais e especiais, proposta por JOSÉ CASALTA NABAIS. *Direito Fiscal. Op. cit.*, p. 80, a qual será mais bem explorada no item “**3.1.3. Porquê especial (e substitutivo)?**”.

<sup>248</sup> ASEN, Elke. «What European.... *Op. cit.*»

<sup>249</sup> Já que podemos ter casos de imunidade, isenção e/ou de benefícios que retirem a necessidade de recolhimento de imposto(s).

<sup>250</sup> Atividades sujeitas ao IVA, consoante o disposto no Decreto-Lei n.º 102, de 20 de junho de 2008 (Código do IVA).

coletivas<sup>251</sup>. A questão que se põe é se a tributação da atividade digital deve seguir a mesma trajetória e, se sim, por qual razão.

Estados integrantes do continente europeu têm se demonstrado inclinados a promover projetos e implementações da tributação sobre o digital utilizando-se da figura dos impostos, pelos denominados DSTs<sup>252</sup>. Até mesmo quando não se coloca em discussão a criação de tributo para incidir sobre a atividade, busca-se a aplicação de impostos à nova realidade digital<sup>253</sup>.

Numa aceção mais global, a visão é semelhante, se tomarmos por base, por exemplo, a tributação pelo imposto mínimo global, que, apesar de não se limitar à atividade digital, já que será aplicável às multinacionais globais<sup>254</sup>, teve o seu desenvolvimento dentro do Pilar Dois da Ação 1 do BEPS, que trata dos desafios tributários atinentes à digitalização<sup>255</sup>.

Assim sendo, pela experiência internacional, aliada à principal iniciativa portuguesa até o momento<sup>256</sup>, visualizamos que a tributação do digital deverá ser veiculada ou operacionalizada por imposto, coincidindo exatamente com o que está sendo proposto neste trabalho.

No entanto, para que a afirmativa faça sentido, temos que compreender o que se entende por imposto, para, além da prática jurídica que soa um tanto quanto óbvia para o caso em comento, possamos justificar a tributação da *atividade digital* pelo IED.

Evidentemente que o propósito deste estudo não condiz com um vasto aprofundamento no tocante à conceituação de imposto em cada ordenamento jurídico europeu e/ou nos sistemas tributários dos demais países do globo, mas sim com a visualização de uma aceção geral do

---

<sup>251</sup> Em regra, impõe-se a tributação pelo IRC, excetuando-se os casos em que é aplicável o IRS, nos termos das previsões do CIRC e do CIRS.

<sup>252</sup> ASEN, Elke. «What European... *Op. cit.*»

<sup>253</sup> Exemplo disto pode ser visto em obra na qual o autor defende a incidência do Imposto sobre Serviços (ISS) às plataformas digitais de hospedagem (exemplo, *Airbnb*) no território brasileiro. Vide: BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. «Tributação das Plataformas Digitais de “Hospedagem”» in OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 290.

<sup>254</sup> Que podem ou não ser digitais.

<sup>255</sup> Em língua inglesa, a Ação 1 do BEPS é “*Tax Challenges Arising from Digitalisation*”, vide site da OCDE, disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>. Último acesso em 21/03/2022.

<sup>256</sup> Por meio do Projeto de Lei 1123/XIII/4ª, que propsetava a criação do Imposto sobre Determinados Serviços Digitais.



tema, com enfoque especial no direito português, pelo facto do IED ser proposto como um imposto nacional, nos termos do item “**3.1.2. Porquê nacional?**”.

Voltando um pouco no tempo, encontramos, no século XX, relevante definição proposta pela doutrina francesa, mais precisamente as lições de Gaston Jèze, que, em tradução livre, firmava o seguinte entendimento:

O imposto é uma prestação pecuniária exigida das pessoas por meio de autoridade, de forma definitiva e sem contraprestação, com o objetivo de cobrir as despesas públicas.<sup>257</sup>

O cenário atual não se apresenta como totalmente diverso, tendo sido preservadas as noções centrais da compreensão do imposto em sentido semelhante ao retratado acima, ainda que a doutrina mais moderna tenha cuidado de examinar de forma mais pormenorizada o assunto, pois cremos que, em linhas gerais, o imposto permanece sendo uma prestação pecuniária obrigatória – ou não opcional – destinada ao Estado, não caracterizada como penalidade ou sanção, com o condão de viabilizar a sua arrecadação com o fito de permitir que exerça suas atividades típicas - de Estado - e sem se configurar uma contraprestação - de serviço específico ao contribuinte - pelo pagamento do referido tributo.

Caminhando para o sistema jurídico nacional, a doutrina portuguesa já visualizava, nas noções de J. M. Cardoso da Costa<sup>258</sup>, o imposto como uma prestação não sancionatória, coercitiva e definitiva exigida pelo Estado, visando à prossecução das finalidades públicas, sem que se configure uma contrapartida específica - entre o pagamento do imposto e a prestação de uma atividade pública específica -. Mais adiante, Casalta Nabais dissecou ainda mais o conceito, estabelecendo três elementos ao imposto, a saber: objetivo, subjetivo e teleológico, e ampliando-o, por assim dizer, do seguinte modo:

Num certo entendimento das coisas, podemos definir o imposto com base em três elementos, a saber: um elemento objectivo, um elemento subjectivo e um elemento teleológico (ou finalista). Objectivamente, o imposto é uma prestação (1) pecuniária (2), unilateral (3), definitiva (4) e coactiva (5). Por sua vez, subjectivamente, o imposto é uma prestação, com as características objectivas que acabámos de mencionar, exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou colectivos) de capacidade contributiva (6) a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas (7). Finalmente, em termos teleológicos, o imposto é

---

<sup>257</sup> CONAN, Matthieu. «Gaston Jèze et l'utilité de la dépense publique, L'élaboration d'une théorie générale des dépenses publiques» in BEZES, Philippe; DESCAMPS, Florence; KOTT, Sébastien; TALLINEAU, Lucile (coord.). *L'invention de la gestion des finances publiques: du contrôle de la dépense à la gestion des services publics*. Paris: IGPDE, 2013, p. 75.

<sup>258</sup> COSTA, J. M. Cardoso da. «O Enquadramento.... *Op. cit.*, pp. 401-402.

exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções (8), conquanto que não tenham carácter sancionatório (9).<sup>259</sup>

Em tom comparativo, a doutrina brasileira liderada por Paulo de Barros Carvalho compreende imposto como um tributo não vinculado, portanto, alheio a uma atuação específica do Poder Público<sup>260</sup>. Partindo-se da premissa de que tributo é “[...] toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada”<sup>261</sup>, verificamos que o entendimento acerca de imposto no Brasil é bastante similar à definição aplicável ao direito português.

Importante salientar que, em ambos os ordenamentos jurídicos, o imposto se destaca por ser destinado à arrecadação do Estado no intuito de que este possa custear suas atividades típicas<sup>262</sup>, porém sem a correlação direta entre o imposto devido e uma atividade específica a ser exercida por ele. Até porque, do contrário, estaríamos nos aproximando da figura das taxas, outro tipo de tributo comum entre os sistemas jurídicos citados, as quais se apresentam, no Brasil, como tributo diretamente vinculado, por conta de a atividade estatal ser direta e especificamente dirigida ao contribuinte<sup>263</sup>; e, em Portugal, como tributo que se assenta “[...] na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares”<sup>264</sup>.

Além das taxas, podemos visualizar também menção às contribuições especiais no art. 4.º, n.º 3, da LGT, as quais se subdividem em contribuições de melhoria e contribuições por maior desgaste de bens públicos<sup>265</sup>, e se encontram inseridas na divisão da doutrina entre as teorias bipartida ou tripartida sobre os tributos, com a primeira dividindo-os em tributos

---

<sup>259</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. *Op. cit.*, p. 38.

<sup>260</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito, Linguagem e Método*, 5ª edição revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2013, p. 409.

<sup>261</sup> Conforme o art. 3.º do CTN, disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172compilado.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm). Último acesso em: 22/03/2022.

<sup>262</sup> Ainda que tenhamos conhecimento de polémicas atinentes à extrafiscalidade dos impostos, como sobre esta noção integrar, possivelmente, o direito económico e não o direito fiscal (NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal*. *Op. cit.*, pp. 384-385); acerca de uma potencial conclusão de que o direito fiscal, e em alguma medida os impostos, acaba por ter dupla finalidade, englobando tanto a obtenção de recursos como a ideia de direcionar a economia, assim como a redistribuição da renda e do património (VASQUES, Sérgio. *Os Impostos do Pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Coimbra: Almedina, 1999, p. 82); dentre outras.

<sup>263</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito.... Op. cit.*, p. 409.

<sup>264</sup> Vide art. 4.º, n.º 2, da LGT.

<sup>265</sup> CARLOS, Américo Brás. *Impostos.... Op. cit.*, p. 45.

unilaterais (impostos) e bilaterais (taxas), enquanto a segunda segregaria os tributos em impostos, taxas e contribuições ou tributos especiais, motivada a distinção, sobretudo, pela teoria bipartida enquadrar as contribuições e os tributos especiais conjuntamente com outros institutos jurídicos como as tarifas ou os preços públicos, assim como os tributos ou as receitas parafiscais, como parte integrante do direito financeiro e não propriamente do direito fiscal<sup>266</sup>.

Ainda dentro do debate acadêmico, a doutrina explica que a equiparação feita entre as contribuições especiais e os impostos, por força da LGT<sup>267</sup>, deve ser traduzida pelo facto de que a sua criação e seus elementos essenciais devem estar subordinados à reserva de lei parlamentar<sup>268</sup>, mesmo porque, não enxergamos completa similaridade entre uma contribuição especial decorrente do incremento no valor de certo bem do contribuinte por conta de obra pública frente a um imposto incidente sobre o rendimento do contribuinte (IRC ou IRS).

Desta forma, sem ingressar em maiores estudos para aferir se as contribuições especiais são efetivamente impostos, uma subdivisão destes ou algo totalmente distinto deles, o que nos vale é que, tendo-se previstas premissas distintas no âmbito da LGT<sup>269</sup>, prosseguiremos, na presente tese, tratando de imposto na hipótese do art. 4.º, n.º 1, da LGT, pautando-se pelo conceito de imposto anteriormente estabelecido, bem como embasando-se, em especial, na capacidade contributiva - do contribuinte -.

Diante de todo o argumentado, nos parece bastante claro que a imposição de tributação sobre a *atividade digital* deve ser realizada por meio de imposto, uma vez que o intuito é de instituir uma exação sobre aqueles que explorem este ramo de atuação, sem que isto se haja relação direta/imediata (contraprestação) ou indireta/mediata (valorização) do facto tributário com uma atividade estatal específica e sem que tal exigência se configure

---

<sup>266</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal. Op. cit.*, pp. 45-46.

<sup>267</sup> Art. 4.º, n.º 3, da LGT: “3 - As contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade **são consideradas impostos.**” (Destaques nossos).

<sup>268</sup> CARLOS, Américo Brás. *Impostos.... Op. cit.*, p. 45.

<sup>269</sup> Se comparados os n.ºs 1 e 3, do art. 4.º da LGT

como uma sanção ou penalidade, em consonância com o entendimento sobre imposto em ordenamentos jurídicos diversos<sup>270</sup>.

Esgotada a questão conceitual relativa ao imposto, a dúvida que surge diz respeito à razão pela qual a proposta do trabalho é de defender a criação de um imposto novo (IED) face todos os já existentes nos ordenamentos jurídicos, nomeadamente o português.

Se fossemos responder ao questionamento em poucas palavras - ou em apertado resumo -, diríamos, pura e simplesmente, que a necessidade de se instituir um - novo - imposto incidente sobre a *atividade digital* resulta da ineficiência dos impostos presentes no direito português, comunitário e até mesmo “global” para tributar a referida atividade. Todavia, desenvolveremos a matéria sequencialmente, vislumbrando permitir maior visualização deste pensamento levantado.

Em diversas abordagens anteriores, trouxemos que a evolução tecnológica e a digitalização das coisas, das relações e dos negócios modificaram profundamente a forma como é feita a comunicação, bem como o meio pelo qual são praticadas as atividades empresariais. Estruturas empresariais foram sendo inovadas e levadas a um caminho em que, dificilmente, empresas colocariam seus objetos sociais em prática sem o uso de qualquer mecanismo digital, o que, não significa, necessariamente, a caracterização da *atividade digital*, vide a segregação entre *atividade digital* e *atividade por meio digital*, proposta no item “2.1. ATIVIDADE DIGITAL VS ATIVIDADE POR MEIO DIGITAL”.

Visualizando o acelerado movimento digital, nota-se que os negócios tomaram rumo de cada vez mais se desmaterializarem, quebrando com o modelo mais clássico (físico) e ensejando em problemáticas, sobretudo, no tocante ao estabelecimento estável, nos termos retratados no item “2.2. SUPORTE FÍSICO”. Em outros dizeres, com a presença física da pessoa coletiva deixando se apresentar como essencial ao exercício de suas atividades empresariais numa determinada jurisdição, especialmente se forem *atividades digitais*, dificuldades de identificá-la, localizá-la e lhe impor a tributação devida são cada vez mais

---

<sup>270</sup> Além das doutrinas francesa, portuguesa e brasileira anteriormente citadas, em obra na qual é retratado o direito tributário de Israel, considerando inspirado, em muitos pontos, no do Reino Unido, o autor deixa claro que o imposto decorre de uma necessidade ao invés de uma penalidade, quando, de forma enfática afirma: “A tax is neither an evil nor a penalty. It is an essential need.” (LAPIDOTH, Arye. «Overview of Israel Tax Law (with special reference to income tax and capital gains tax)» in *Bulletin for International Taxation*, volume 53, n.º 10, 01 de outubro de 1999. [s.l.]: [s.n.], 1999, p. 421. Disponível em: <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/pdf/bifd109902.pdf>. Último acesso em: 24/03/2022).

constantes, potencializadas, ainda mais, pela virtualização das transações e pela quebra com a estrutura das cadeias produtivas até então<sup>271</sup>.

Conectar a atuação da pessoa coletiva com determinado país, legitimando a tributação por parte deste último em seu território, é o principal desafio, o qual, ao menos até o presente momento, tem fracassado, na medida em que pouco se tem conseguido tributar dos negócios digitais<sup>272</sup>. A ineficiência relativa à imposição de tributação sobre a *atividade digital* é ainda agravada se observarmos a importância económica do setor de tecnologia<sup>273</sup>, que tem apresentado notável participação em ranking das marcas mais valiosas do mundo<sup>274</sup>, além de estarem entre as empresas que mais cresceram em valor nos últimos anos<sup>275</sup>.

O crescimento exponencial do mercado digital sem o acompanhamento da justa tributação correspondente ocasionou discussões mundo afora acerca de soluções, motivo pelo qual a busca pela resolução da problemática se deu em escala mais ampla que apenas a interna ou nacional<sup>276</sup>, alcançando os patamares comunitário e internacional, mormente a nível de UE e OCDE/G20, respetivamente.

As preocupações da OCDE com os percalços no direito fiscal frente à digitalização puderam ser visualizadas desde o início do BEPS no ano de 2013<sup>277</sup>, visto que, tendo originado 15 (quinze), a primeira de suas ações, a Ação 1: Desafios Fiscais Decorrentes da Digitalização<sup>278</sup>, cuidaria exatamente das repercussões fiscais provenientes do ambiente digital. Mesmo com importantes trabalhos publicados pelo órgão ao longo dos últimos anos,

---

<sup>271</sup> JORGE, Alexandre Teixeira; CORRÊA, Vanessa Benelli; SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. «Tributação.... *Op. cit.*, p. 145.

<sup>272</sup> OLBERT, Marcel; SPENGEL, Chistoph. «Taxation.... *Op. cit.*.

<sup>273</sup> Composto por empresas que, apesar de não se limitarem, necessária e unicamente, a *exercer atividades digitais*, obviamente estão ligadas ao movimento de digitalização dos negócios.

<sup>274</sup> Dentre as 10 (dez) marcas mais valiosas de 2020, segundo a Forbes, 06 (seis) são da área de tecnologia, sendo as 05 (cinco) primeiras ligadas ao setor, quais sejam: *Apple, Google, Microsoft, Amazon* e *Facebook*. Disponível em: <https://www.forbes.com/the-worlds-most-valuable-brands/#1a2fdde8119c>. Último acesso em 24/03/2022.

<sup>275</sup> Estudo da empresa de auditoria e consultoria PwC, que analisou as 100 (cem) maiores empresas globais no período, demonstrou, dentre outros fatores, que das 10 (dez) pessoas coletivas que mais cresceram entre março e dezembro de 2019, 05 (cinco) compõem o setor de tecnologia (p. 18), ao passo que, entre dezembro de 2019 e março de 2020, foram 03 (três) de 10 (dez) (p. 19). Vide: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/global-top-100-companies-2020.pdf>. Último acesso em 24/03/2022.

<sup>276</sup> Sobretudo nas discussões de projetos e na efetiva criação de DSTs. Vide: ASEN, Elke. «What European.... *Op. cit.*.

<sup>277</sup> DOURADO, Ana Paula. *Governança.... Op. cit.*, p. 48.

<sup>278</sup> Em tradução livre da expressão em língua inglesa “*Tax Challenges Arising from Digitalisation*”.

como o relatório intercalar de 2018<sup>279</sup> e, mais recentemente, o relatório de progresso do *Inclusive Framework* BEPS, de setembro de 2021<sup>280</sup>, a ausência de uma solução efetiva à tributação da *atividade digital* perdura até a presente data.

Afinal, em que pese o respeito aos esforços da OCDE e a todo o caminho que o órgão tem percorrido, trazendo discussões e conclusões de extrema valia, não visualizamos resoluções definitivas ao tema, reforçando, em nossa visão, a imprescindibilidade do IED, aqui proposto. Isto se deve, inclusive, ao facto de que a mais atual manifestação da OCDE exprimiu dois Pilares à Ação 1 do BEPS, porém ambos se demonstram insuficientes para sanar integralmente a citada questão da tributação sobre a *atividade digital*.

Até porque, o Pilar Dois, ao preceituar o imposto mínimo global, possui limitação quanto à extensão da produção de seus efeitos jurídicos, visto que, mesmo quando internalizado pelos Estados-membros, somente será exigida a taxa mínima de imposto das multinacionais, deixando de lado as empresas ou grupos de empresas que não auferiram receitas na ordem de, ao menos, € 750.000.000,00 (setecentos e cinquenta milhões de euros)<sup>281</sup>, sem contar não se restringir, unicamente, às pessoas coletivas atuantes no ramo digital<sup>282</sup>.

A perspectiva do Pilar Um, por sua vez, é de permitir que haja uma tributação mais justa entre países, garantindo que certa jurisdição tenha o direito ao produto da arrecadação tributária de multinacionais, independentemente da presença física destas em seu limite territorial. Ainda que este Pilar esteja mais fortemente voltado ao digital do que o anteriormente mencionado, há, novamente, uma problemática quanto ao seu alcance, nomeadamente por limitar-se às multinacionais, bem como em virtude do estabelecimento de requisitos para a sua aplicabilidade<sup>283</sup>, inclusive já expostos no item “**2.2.2. Do estabelecimento estável à presença digital significativa**”.

Diante do dito, acreditamos que, apesar dos avanços promovidos por eles, os Pilares Um e Dois não resolveram as dificuldades concernentes à tributação da *atividade digital*, e ainda considerássemos, hipoteticamente, que o fizessem, como somente se destinam às

---

<sup>279</sup> OCDE. *Tax Challenges*.... *Op. cit.*.

<sup>280</sup> OCDE. *OCDE/G20*.... *Op. cit.*.

<sup>281</sup> OCDE. *Statement*.... *Op. cit.*, p. 4.

<sup>282</sup> Isso por conta de os requisitos atinentes ao imposto mínimo global não exigirem que as multinacionais sujeitas a esta taxa mínima de imposto sejam digitais.

<sup>283</sup> AVI-YONAH, Reuven. «The International.... *Op. cit.*, p. 524.

multinacionais, além de trazerem requisitos para que sejam aplicáveis, todas as pessoas coletivas e os factos jurídicos não enquadrados nos parâmetros definidos seguem sem solução por estarem alheios ao regramento criado.

Não é diferente nossa visão acerca dos movimentos na seara da UE, uma vez que ela tem demonstrado tendência em seguir os pensamentos da OCDE na busca de constituir instrumentos em harmonia ao veiculado pelo órgão internacional, como, mais recentemente, na Proposta de Diretiva relativa à fixação de um nível mínimo mundial de tributação para os grupos multinacionais na União, em trâmite no Processo 2021/0433/CNS<sup>284</sup>, que, obviamente, se verifica como um reflexo do Pilar Dois (supracitado), na medida em que discorre, ainda que mais detalhadamente, sobre o imposto mínimo global.

Ainda assim, não podemos ignorar os preliminares esforços por parte da UE no intuito de debater a tributação do digital, inclusive, por meio de uma Proposta de Diretiva relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais no ano de 2018<sup>285</sup>, até que, o Conselho da UE tomou decisão, em 12 de março de 2019, no sentido de não dar continuidade num DST da UE<sup>286</sup>, para que a União pudesse se posicionar internacionalmente em discussões perante a OCDE<sup>287</sup>.

Mais uma vez, nos deparamos com algo não implementado, logo, não vigente, entretanto, ainda que, hipoteticamente, fosse considerada a sua implementação, a mencionada Proposta de Diretiva cometeria equívoco similar aos movimentos internacionais, sobretudo da OCDE, visto que limitaria a sujeição passiva do imposto, apenas direcionando sua aplicabilidade às multinacionais, aqui compreendidas como aquelas com, num determinado período de tributação, receita global superior a € 750.000.000,00 (setecentos e cinquenta milhões de euros) e receita tributável na UE maior do que € 50.000.000,00 (cinquenta milhões de euros)<sup>288</sup>.

---

<sup>284</sup> Trâmite e redação da Proposta de Diretiva disponíveis em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/HIS/?uri=COM:2021:823:FIN>. Último acesso em: 25/03/2022.

<sup>285</sup> Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Último acesso em: 25/03/2022.

<sup>286</sup> A ser veiculado potencialmente pela Proposta de Diretiva citada.

<sup>287</sup> Todo o andamento relativo à tributação do digital pode ser acessado pelo sítio do próprio órgão. Disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/digital-taxation/>. Último acesso em: 25/03/2022.

<sup>288</sup> Conforme art. 4.º, n.º 1, da Proposta de Diretiva. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Último acesso em 28/03/2022.

Ademais, outro ponto que também demonstraria a insuficiência da Proposta de Diretiva no sentido de sanar a problemática da tributação do digital, seria a aparente possibilidade de exclusão dos serviços de *streaming* da tributação por este DST da UE, nos termos do art. 3.º, n.º 4, (a)<sup>289</sup>, que, a nosso ver, é nitidamente uma *atividade digital* e demanda olhar atento do Estado, ante a exploração da atividade mesmo sem qualquer presença física na jurisdição.

Nessa conjuntura, cremos estar constatada a ausência de uma tributação adequada sobre o digital, sobretudo por conta da incapacidade de utilizarmos os mecanismos atuais para promover a tributação do setor, com dificuldades atinentes a como, onde e que atividades tributar, nos sendo claro que, diante da (r)evolução digital, novos comportamentos dos contribuintes exteriorizadores de riqueza surgiram e devem ser assimilados e disciplinados pelo direito tributário<sup>290</sup>, o que, em nossa visão, deve ser realizado por um novo imposto, a saber: o IED.

Particularmente, vemos a demanda por esta inovação jurídica como algo normal, já que novos cenários vêm surgindo e a digitalização mudou intensamente o ambiente empresarial, o qual, anteriormente, era voltado a um contato presencial, físico e mais pessoal, diferentemente da atualidade, a qual cada vez se afasta mais deste cenário, com tecnologias e plataformas de alta velocidade, que, inclusive, tentam ser autossuficientes, por exemplo, substituindo seu atendentes, sempre que possível, por inteligência artificial ou, ao menos, dando prioridade a atendimentos via *chat* e/ou email de contato em máxima redução aos físicos, inclusive em quiches e/ou sedes físicas.

Um novo imposto para o digital, conforme defendemos, contraria a opinião de Glória Teixeira e Casalta Nabais, que invocam, sobretudo, o princípio da neutralidade entre comércio eletrônico e comércio tradicional para argumentar pela não criação deste imposto<sup>291</sup>, contudo, acreditamos que as *atividades digitais* impõem diferente realidade frente às atividades empresariais tradicionais, demandando tratamento diferenciado

---

<sup>289</sup> “4. A alínea b) do n.º 1 não deve incluir: (a) a disponibilização de uma interface digital multilateral cujo único ou principal objetivo da disponibilização da interface por parte da entidade disponibilizadora seja o fornecimento de conteúdos digitais aos utilizadores ou a prestação de serviços de comunicação aos utilizadores ou a prestação de serviços de pagamento aos utilizadores”. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Último acesso em 28/03/2022.

<sup>290</sup> FILHO, Jorge José Roque Pires. *Os Desafios.... Op. cit.*, p. 26.

<sup>291</sup> *Ibidem*, p. 108.



exatamente para que a neutralidade fiscal seja mantida, uma vez que a “subtributação” do digital já se encontra constatada no cenário jurídico atual<sup>292</sup>. Assim sendo, não promover ajustes na tributação da *atividade digital*, significaria a manutenção de inadequações jurídicas, inclusive no tocante à própria neutralidade<sup>293</sup>.

### 3.1.2. Porquê nacional?

Explanados os motivos pelos quais compreende-se pela necessidade de solucionar o problema da tributação sobre o digital por meio da instituição de um novo imposto, cumpre avaliar as razões pelas quais este tributo deve ser nacional e, no caso em tela, inserido no ordenamento jurídico português.

Em princípio, o facto de Portugal figurar como Estado-membro da UE, regida pelo TFUE e competente para emanar outros instrumentos jurídicos, nomeadamente as Diretivas, traz ainda maior complexidade à avaliação da extensão de sua soberania fiscal, já que teríamos de verificar compromissos assumidos pelo país a nível internacional e comunitário, diferentemente de outras jurisdições que, por não integrarem bloco económico com um direito comunitário tão bem definido<sup>294</sup>, apenas demandam a verificação em dois níveis<sup>295</sup>, internacional e nacional ou externo e interno.

---

<sup>292</sup> A Comissão Europeia chegou à conclusão de que os negócios digitais são pouco tributados ou tributados abaixo do que deveriam (OLBERT, Marcel; SPENGEL, Chistoph. «Taxation.... *Op. cit.*).

<sup>293</sup> A ideia do princípio da neutralidade é de promover o mínimo de intervenção na economia e, por conseguinte, na decisão do contribuinte sobre como se estruturar/atuar. Nesse sentido, a doutrina mais moderna interpreta o citado princípio no sentido da “abstenção de qualquer intervenção que prejudique a livre concorrência no mercado, salvo se uma tal intervenção se mostrar indispensável para corrigir os resultados de uma concorrência perfeita, na medida em que tal se considere necessário por razões que se entenda deverem prevalecer, ou para eliminar ou atenuar imperfeições na concorrência” (MORAIS, Rui Duarte. *Imputação de lucros de sociedades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado - Controlled foreign companies - O art. 60º do C.I.R.C.* Universidade Católica, Porto, 2005, pp. 159-160 *apud* VITALIS, Aline. *Em Busca da Justiça Fiscal: uma Leitura Atual do Princípio da Neutralidade*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, Menção em Direito Constitucional, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: [s.n.], 2016, pp. 14-15).

<sup>294</sup> Um exemplo disso é o próprio Brasil, que se encontra fora da UE, afinal, sequer se situa no continente europeu, e não há uma estrutura estruturada no Mercosul para identificarmos um direito comunitário.

<sup>295</sup> Isto sem ingressar em maiores questionamentos sobre a adoção do sistema monista ou dualista por cada país, pois, mesmo que na hipótese da desnecessidade de internalização de regramentos internacionais (monista), analisar a forma e a origem dos instrumentos veiculadores de normas jurídicas nos parece ser relevante.

Ainda que o tema *soberania* já tenha sido amplamente abordado no “**CAPÍTULO I – O EXERCÍCIO DO PODER DE TRIBUTAR POR MEIO DA CRIAÇÃO DE UM NOVO IMPOSTO NACIONAL**”, verificada a prevalência da teoria monista em Portugal<sup>296</sup>, no tocante ao Direito Internacional Público, visualizamos maior relevância quanto ao entendimento do cenário internacional e comunitário à constatação dos limites do exercício da soberania fiscal e, portanto, do poder de tributar do país, inclusive no que concerne à tributação do digital.

Neste ambiente, identificamos, como vem sendo argumentado na presente tese, que os movimentos da OCDE não conseguiram solucionar a tributação do digital até o momento. Aqueles que mais se aproximaram de algum êxito foram os recentes Pilares Um e Dois propostos no âmbito da Ação 1 do BEPS, os quais, em apertado resumo, tratam, respetivamente, da busca por assegurar uma tributação mais justa entre jurisdições no que diz respeito às multinacionais e do estabelecimento de um imposto mínimo global, nos termos do *Inclusive Framework* BEPS e do “*Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*”<sup>297</sup>.

Destes, julgamos o Pilar Um como mais perto de uma solução, pois, ao tentar dar a destinação tributária mais justa, ofertando o direito de jurisdições obterem o recebimento de tributos decorrentes da atuação de multinacionais, independentemente da presença física destas em seu território, ante o nexos estabelecido deixar de levar em consideração a questão física, pautando-se por um visão mais económica, tenta resolver a problemática que cerca o digital e a desmaterialização dos negócios do setor, contudo, a existência de requisitos à sua observância limita demasiadamente a sua aplicabilidade e acaba por, na realidade, resultar na incapacidade de acabar com as dificuldades da tributação no cenário digital<sup>298</sup>.

Isto sem contar o facto de que o Pilar Um, por si só, não estabelece uma tributação específica ao digital, a qual entendemos ser imprescindível para uma solução definitiva, restringindo-se apenas e tão somente à tentativa de criar - novas - regras de distribuição da arrecadação/imposição de tributos por jurisdições, logo, deixando de realmente sanar a questão do digital, na medida em que não apresenta solução efetiva ao assunto. Talvez por

---

<sup>296</sup> BARRETO, Patrícia Salvação. «A Ratificação.... *Op. cit.*, pp. 8 e 9.

<sup>297</sup> OCDE. *OCDE/G20.... Op. cit.*; e OCDE. *Statement.... Op. cit.*

<sup>298</sup> Os requisitos ou parâmetros para a aplicabilidade do Pilar Um foram trazidos no item “**2.2.2. Do estabelecimento estável à presença digital significativa**”.

isto, alguma doutrina defende que o Pilar Um, assim como o Dois, não é tão revolucionário como vem se alegando<sup>299</sup>.

Em suma, nosso entendimento é de que a solução ao digital não reside nem em estabelecer diferentes regras à destinação do produto da arrecadação de tributos, nem em permitir a tributação por mais de uma jurisdição, já que, em qualquer destes casos, estariam sendo manuseados os instrumentos jurídico-fiscais atuais, os quais vemos como incompatíveis e/ou insuficientes à realidade digital, razão pela qual um tributo novo se faz necessário.

Nessa toada, chegou a se iniciar movimento para a criação de um DST a nível comunitário por meio de uma Proposta de Diretiva<sup>300</sup>, porém o trâmite do Processo 2018/0073/CNS foi interrompido pelo Conselho da UE, que em 2019, preferiu prosseguir com apresentação de posicionamento na esfera internacional junto à OCDE<sup>301</sup>.

Ainda que a Proposta de Diretiva esteja parada no momento, caso viesse a ser retomado o seu andamento, acrescentamos às críticas que tecemos no item **“3.1.1. Porquê (novo) imposto?”**, sobretudo quanto a falta de abrangência da previsão, que culminaria na ausência de solução à tributação da *atividade digital*<sup>302</sup>, a problemática da existência de forte embasamento deste DST no conceito de *criação de valor*, o qual, mesmo que possua lógica no ambiente digital, certamente aumentará a discussão entre jurisdições acerca do local onde o valor é criado, conforme já expusemos no item **“2.2.3. IED vs Estabelecimento estável”**, afinal, a grande questão encontrar-se-ia na verificação de onde o efeito da rede (*network*) é realmente criado, ante se tratar de um conceito demasiadamente intangível<sup>303</sup>.

Havia quem defendesse, enquanto a Proposta de Diretiva tramitava, que existia base sólida para a criação do DST da UE neste formato, pois ela se baseava em conceito de que

---

<sup>299</sup> AVI-YONAH, Reuven. «The International.... *Op. cit.*, p. 524.

<sup>300</sup> Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Último acesso em 01/04/2022.

<sup>301</sup> Todo o andamento relativo à tributação do digital se encontra disponível em: <https://www.consilium.europa.eu/en/policies/digital-taxation/>. Último acesso em: 25/03/2022.

<sup>302</sup> Tanto a nível dos sujeitos passivos, que, basicamente, seriam apenas as multinacionais, como no que diz respeito às atividades sujeitas à tributação, que nos parece limitada, já que seleciona apenas algumas das *atividades digitais*.

<sup>303</sup> HORZEN, Fred van; ESDONK, Andy van. «Proposed 3% Digital Services Tax» in *International Transfer Pricing Journal*, volume 25, n.º 4, 31 de maio de 2018. [s.l.]: [s.n.], 2018. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2021\\_11\\_o2\\_3.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2021_11_o2_3.html). Último acesso em: 01/04/2022.

os contribuintes criam considerável valor dentro da UE, até então não tributado dentro da esfera comunitária, além de ter sido o imposto qualificado, pela UE, como um imposto indireto<sup>304</sup>. Neste ponto, temos nossas reservas quanto a ambas as premissas, pois, no que tange à primeira, cremos que, apesar a tributação bastante vinculada à criação de valor, a justificativa apresentada não parece a mais adequada, pois a imposição do imposto se volta a algumas *atividades digitais*, tendo por base a criação de valor originária da exploração destas e não da criação de valor em si.

Em relação à questão de estarmos diante de um imposto indireto, visualizando que as *atividades digitais* selecionadas pela Proposta de Diretiva para serem tributadas podem gerar a denominada *criação de valor*, a qual deve ser vista como elemento exteriorizador da capacidade contributiva das pessoas coletivas que atuam no ramo, já que a criação de valor gera valorização, rendimento e património a estas. Assim, mesmo sendo louvável a busca pela harmonização por parte da UE, a intitulação do DST como imposto indireto não nos parece indicada, pois, se utilizarmos, por exemplo, o critério financeiro para diferenciar os impostos diretos e indiretos<sup>305</sup>, veremos que os diretos - e não os indiretos -, serão aqueles que atingirão manifestações diretas de capacidade contributiva, que nos parece o caso, visto que o referido DST tributaria certas *atividades digitais*, as quais, naturalmente, são praticadas no intuito de gerar rendimentos e lucros às empresas da área, correspondendo a *criação de valor* apenas como um indicador ou meio para tal resultado, da mesma maneira que uma cobrança de assinatura, por exemplo, teria o mesmo efeito, de prospectar a geração de ganhos.

De toda a sorte, ainda que na eventualidade dos argumentos trazidos acima deixem de fazer sentido ao leitor, é certo que se trata de uma legislação comunitária não aprovada nem vigente, portanto, sem aplicabilidade até o presente momento. E mais, ignorando quaisquer avaliações sobre a soberania fiscal, mesmo que estivesse, hipoteticamente, em plena vigência, cremos que não cumpriria o papel de sanar os problemas fiscais ligados ao ambiente digital, porque o texto legal proposto preveria a instituição de imposto somente sobre algumas *atividades digitais* selecionadas e sobre empresas com certo porte financeiro (multinacionais), sem contar as problemáticas atinentes à criação de valor.

---

<sup>304</sup> HORZEN, Fred van; ESDONK, Andy van. «Proposed 3%.... *Op. cit.*.

<sup>305</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal. Op. cit.*, p. 65.

Até porque, a aprovação da referida Diretiva não eximiria os Estados-membros de promoverem produções nacionais legislativas sobre o digital, já que esta não abarcaria integral e adequadamente a tributação das *atividades digitais*, deixando até mesmo de atingir sua finalidade de harmonização fiscal, independentemente da aferição da natureza do DST.

Evitando-se polemizar demasiadamente a caracterização do DST da UE como imposto indireto, frise-se que, potencialmente, esta classificação tenha se dado pela visão demonstrada, em recentíssima Proposta de Diretiva que trataremos a seguir, de que, com base no art. 115.º do TFUE, propostas legislativas da União no domínio da fiscalidade direta objetivem corrigir incoerências existentes no funcionamento do mercado interno<sup>306</sup>. O que mais nos importa nesta descrição é que, aos nossos olhares, esta visão da UE soa como mais um argumento em favor da legitimação da tributação do IED como imposto nacional português.

Sobre a Proposta de Diretiva em si, o conteúdo disciplinado corresponde à introdução, no ambiente jurídico comunitário, do definido no Pilar Dois da Ação 1 do BEPS (OCDE), portanto, em previsões relativas ao imposto mínimo global. Como dito largamente em momentos preliminares<sup>307</sup>, o imposto supracitado não está apto a resolver corretamente a tributação da esfera digital por apenas ser aplicável às multinacionais e por, inclusive, não se restringir às *atividades digitais*, já que o parâmetro relevante à sua imposição é o volume de negócios<sup>308</sup>.

Tendo em mente todos os pensamentos acima, é trilhado um caminho à nacionalidade da tributação sobre o digital impulsionado, também, pela defasagem externa relativa ao assunto. Insta ressaltar, *ab initio*, que defender a tributação por legislação local não significa ignorar os demais países, seja no aspeto comunitário, seja no internacional. Afinal, tomando o caso de Portugal como exemplo, o país optou por integrar o bloco da UE

---

<sup>306</sup> Constante no item 2. da Proposta de Diretiva (“Base Jurídica”), disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0823&from=PT>. Último acesso em 01/04/2022.

<sup>307</sup> Sobretudo nos itens “2.2.2. Do estabelecimento estável à presença digital significativa” e “3.1.1. Porquê (novo) imposto?”.

<sup>308</sup> Conforme art. 2.º, n.º 1, da Proposta de Diretiva: “A presente diretiva é aplicável às entidades constituintes localizadas na União que sejam membros de um grupo de empresas multinacionais ou de um grande grupo nacional com receitas anuais iguais ou superiores a 750 000 000 EUR nas suas demonstrações financeiras consolidadas em, pelo menos, dois dos últimos quatro exercícios fiscais consecutivos”. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0823&from=PT>. Último acesso em: 01/04/2022.

e, ao se colocar nessa posição, obviamente traçou limites ao exercício da sua soberania fiscal, sem, contudo, aniquilá-la.

Nesse diapasão, reafirmamos que, se de um lado, refuta-se a noção de uma soberania fiscal estadual ilimitada, já que esta apresenta restrições até mesmo do ordenamento jurídico interno no qual se encontra inserida<sup>309</sup>, de outro, custa-se a se reduzir - ainda mais - a abrangência de seu exercício, nomeadamente quanto aos tributos diretos<sup>310</sup>, exatamente por conta da arrecadação fiscal ser importante meio de financiamento do Estado<sup>311</sup>.

Em outras palavras, o receio é de que uma limitação à soberania fiscal e, portanto, ao poder de tributar, impeça que o Estado manuseie normas fiscais em vistas de cumprir as suas funções estatais, por meio de suas projeções arrecadadoras. A quebra desta correlação *soberania vs financiamento da atuação estatal*, instaurando incertezas quanto ao orçamento do Estado, é um fator relevante à esta aversão à “perda” de campo no âmbito da soberania fiscal.

Em função do conceito de soberania, tanto na aceção geral como na fiscal, comportar a noção de harmonização fiscal<sup>312</sup>, resta evidente que não cabe aos países tão somente se negarem a aprovar toda e qualquer disposição que reajuste a exteriorização do seu poder de tributar, na medida em que seu exercício é pautado pelo regramento dos sistemas jurídicos em que ele se encontra legitimado, logo, há um dever de respeito às normas nos âmbitos internacional, comunitário e interno sobre as quais o Estado encontra-se vinculado e possui comprometimento de respeitabilidade.

De todo o modo, as definições no âmbito externo dependerão da manifestação da vontade do país, seja na celebração de Acordos, Tratados e/ou outros Instrumentos

---

<sup>309</sup> Conforme mais bem explicado, sobretudo, nos itens “**1.1.1. Noções acerca de Soberania e Soberania Fiscal**” e “**1.1.4. Um imposto nacional sobre o digital e a respeitabilidade aos limites da soberania**”.

<sup>310</sup> LAVOURAS, Maria Matilde. «Harmonização.... *Op. cit.*, p. 6.

<sup>311</sup> Conforme Orçamento aprovado pelo Parlamento, os impostos diretos e indiretos representam projeção de aproximados 25% (vinte e cinco) da receita total consolidada de Portugal. Disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c6379395953565a4d5a5763765247396a6457316c626e527663306c7561574e7059585270646d4576595745324d6a51354d6a6b744d6a41334f433030595441344c574934596d55744e7a646d596a42694e6d4a69597a67324c6e426b5a673d3d&fich=aa624929-2078-4a08-b8be-77fb0b6bbc86.pdf&Inline=true>. Último acesso em: 01/04/2022.

<sup>312</sup> Conforme demonstrado o item “**1.1.2. Soberania vs Direito Comunitário Europeu: e a harmonização?**”.

Internacionais, seja na opção por integrar blocos económicos (UE, por exemplo) e/ou organizações internacionais (ONU e OCDE, por exemplo). E mais, os posicionamentos de cada Estado-membro são visualizados, num momento posterior, em discussões, deliberações e votações que surjam na esfera da organização internacional ou comunitária, em consonância ao regramento estabelecido em cada âmbito<sup>313</sup>.

No caso da UE, merece destaque a sempre enunciada regra da unanimidade aplicável à tributação, prevista nos arts. 113.º e 115.º do TFUE, visualizada, historicamente pela doutrina, como uma demonstração de que os Estados-membros pretendem manter a sua soberania, ao menos formalmente, no domínio dos impostos<sup>314</sup>. Em nosso entendimento, mais do que a manutenção da soberania estadual relativa aos impostos, denota-se que os Estados-membros têm a intenção de permanecer com o controle, determinando quando optarão por deslocar a competência - tributária - à União.

Apesar da existência de alguma doutrina passando a defender uma flexibilização da regra supracitada, nas hipóteses em que se verifique a necessidade de cumprimento de situações cruciais à agenda da UE<sup>315</sup>, frise-se que a própria autora salienta que a UE opera baseando-se no princípio da atribuição de competências dos Estados-membros a ela<sup>316</sup>, nos mesmos termos em que o *allocation principle*, contemplando os princípios da subsidiariedade e da proporcionalidade, determina que a União somente atuará dentro dos poderes que lhe sejam conferidos pelos Estados-membros por meio Tratados ligados a UE<sup>317</sup>.

Antes mesmo destas recentes reflexões, já encontrávamos disposições no TFUE trazendo hipótese que excetuava a exigência de unanimidade por parte de todos os Estados-membros quando se tratasse da figura da *cooperação reforçada*, a qual, balizada, sobretudo, pelos arts. 326.º e seguintes do TFUE<sup>318</sup>, existe para que os Estados-membros envolvidos

---

<sup>313</sup> A UE, por exemplo, é regrada, em aspetos gerais pelo TFUE, que, inclusive, embasa outros instrumentos mais específicos, como as Diretivas.

<sup>314</sup> DOURADO, Ana Paula. *Governança.... Op. cit.*, p. 49.

<sup>315</sup> KENDRICK, Maria. «The Legal.... Op. cit.», pp. 19 e 22.

<sup>316</sup> *Ibidem*, p. 22.

<sup>317</sup> DIACONU, Nicoleta. «Legal Framework of the Exercise of the Powers in the European Union» in *Analele Universității "Constantin Brâncuși" din Târgu Jiu*, Seria Științe Juridice, n.º 1, 2010. [s.l.], [s.n.], 2010, pp. 66-67. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/6300238.pdf>. Último acesso em 04/04/2022.

<sup>318</sup> Assim como anteriormente possui previsão do art. 20.º do Tratado da União Europeia (TUE). Disponível em: [https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC\\_2&format=PDF](https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/DOC_2&format=PDF). Último acesso em 04/04/2022.

nesta tentem alcançar objetivos que não seriam possíveis de serem atingidos num período razoável se houvesse avanço em bloco da UE<sup>319</sup>.

Invocada, por exemplo, nas discussões acerca da denominada taxa Tobin ou ITF<sup>320</sup>, a *cooperação reforçada* permite uma abordagem de temas entre os Estados-membros interessados, permitindo o ingresso de quaisquer outros durante a sua tramitação<sup>321</sup>, sem a participação inicial de todos os membros da UE. Exatamente por isto, pode representar quebra com a unanimidade integral presente no TFUE, pois, consoante o teor do art. 330.º deste Tratado, somente os representantes dos Estados-membros deliberariam, por unanimidade, nesta cooperação, podendo, ainda, estabelecer votação por maioria qualificada, na forma do art. 333.º do mesmo TFUE.

O principal desafio atinente a este instituto jurídico disciplinado pelo TFUE refere-se à possibilidade de transformar uma *cooperação reforçada* numa Diretiva, na medida em que, *a priori*, a primeira terá o condão de sustentar algo apenas entre seus participantes, mesmo que haja abertura para o ingresso de outros Estados-membros que possuam interesse. Portanto, a questão que fica é: não sendo mecanismo novo na seara comunitária, seria meio capaz de efetivamente mitigar a regra da unanimidade?

Acreditamos que, para os envolvidos, sim, pois há vinculação a eles independentemente da votação de todo e qualquer Estado-membro, entretanto, para que haja implicação a todos os demais, em algum momento estes iniciarão participação e terão de se posicionar<sup>322</sup>, sendo que, a partir do momento que todos ingressem na *cooperação reforçada* ou passem a avaliá-la, esta perde a sua natureza e passa a ser, novamente, uma decisão de todo o bloco, não se podendo ignorar ou deixar de lado a regra da unanimidade dos arts. 113.º e 115.º do TFUE.

Desta feita, em que pese a possibilidade de se enxergar a regra da unanimidade como forma de assegurar um verdadeiro direito de veto aos Estados-membros, sem contar visões mais filosóficas do mundo, como a de Nelson Rodrigues, no sentido de que “toda

---

<sup>319</sup> NABAIS, José Casalta; LAVOURAS, Maria Matilde. «O Imposto sobre as Transações Financeiras» in CUNHA, Luís Pedro; QUELHAS, José Manuel; ALMEIDA, Teresa (org.). *Boletim de Ciências Económicas: homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes*, volume LVII, Tomo II, 2014. Coimbra: [s.n.], 2014, p. 2484.

<sup>320</sup> Ibidem, p. 2504.

<sup>321</sup> Vide art. 328.º, n.º 1, do TFUE.

<sup>322</sup> Ou poderiam demonstrar suas visões e opiniões mesmo quando já estabelecida a *cooperação reforçada*, porém, em algum momento, a analisariam.



unanimidade é burra”<sup>323</sup>, a vemos justificada pela ideia do *no taxation without representation*, já que a composição da UE é feita de diversos países, com distintos sistemas jurídicos internos, que precisam se sentir representados e apresentarem conformidade à supressão de suas legislações frente ao Direito Comunitário Europeu, devendo a transferência do poder de tributar dos Estados-membros à União expressar esta representatividade, sob pena de se verificar uma *european taxation without representation*<sup>324</sup>.

A referida representatividade se dá, pela disciplina dos arts. 113.º e 115.º do TFUE, pela unanimidade, logo, cremos que a imposição de uma tributação pela UE, em detrimento da soberania estadual, sem uma previsão expressa para tal no TFUE, demonstrar-se-ia demasiadamente invasiva e equivocada. Em outras palavras, compreendemos que a discussão vai além de criticarmos se deveria haver - ou não - a regra da unanimidade, pois o objeto das análises corresponde à respeitabilidade da unanimidade, a qual, uma vez estabelecida, ou é alterada ou deve ser observada, visto que, do contrário, a UE estaria excedendo sua soberania para diminuir de um Estado-membro, fazendo com que, ainda que indiretamente, um ou mais Estados-membros, por ela representados, acabassem por afetar a soberania de outro e, igualmente, excedendo os regulares limites da(s) sua(s).

As mencionadas tentativas frutadas, não concretizadas e/ou insuficientes de solucionar a tributação sobre o digital nos ambientes internacional e comunitário, conjuntamente com a assegurada soberania estadual - de Portugal - para cuidar da matéria, pavimentam trilha que nos guia ao caminho de uma busca pelo saneamento do problema no âmbito nacional. Melhor explicando, independentemente da defasagem externa<sup>325</sup>, restou evidente que o poder de tributar relativo à criação de um imposto sobre o digital não apresenta qualquer restrição imposta internacional ou comunitariamente que o impeça de ser exercido.

E mais, a ausência da transferência da correspondente competência tributária à UE reforça o argumentado, já que esta somente pode atuar quando tiver poderes conferidos por Tratados, sobretudo o TFUE, e demais legislações<sup>326</sup>, sobrepondo-se ao direito interno com

---

<sup>323</sup> RODRIGUES, Nelson (Myrna – pseudónimo); SCLIAR Moacyr. *A mulher que Amou Demais: romance*. São Paulo: Companhia das Letras, 2003, p. 13.

<sup>324</sup> NABAIS, José Casalta. *Nos 20...* *Op. cit.*, pp. 1046-1047.

<sup>325</sup> Leia-se internacional e comunitária.

<sup>326</sup> DIACONU, Nicoleta. «Legal... *Op. cit.*, p. 68.

a incumbência do Estado-membro de respeitar a previsão comunitária, obviamente caso haja competência para tal.

A direção à competência nacional torna-se ainda mais forte se for considerado que estamos diante de uma questão atinente à tributação direta, em virtude da soberania fiscal relativa a esta apresentar, historicamente, maior resistência dos Estados-membros em “abrir mão” ao direito comunitário e internacional, tanto que a doutrina pregava uma unanimidade sua e da jurisprudência no que diz respeito à compreensão da competência exclusiva dos Estados-membros quanto à fiscalidade direta<sup>327</sup>.

É bem verdade que o cenário vem sendo alterado por uma inegável evolução no que concerne à harmonização fiscal na tributação direta, ainda que não se visualize em mesma intensidade que na tributação indireta<sup>328</sup>, contudo, doutrina extremamente atual, que, inclusive, defende a flexibilização da regra da unanimidade, destaca que a competência sobre a tributação direta continuando a ser, em larga medida, atribuída aos Estados-membros<sup>329</sup>.

Nesta conjuntura, acredita-se que a estrutura do IED, enquanto imposto especial, releva-se como integrante da noção de tributação direta, na medida em que assumirá caráter substitutivo aos demais impostos teoricamente incidentes sobre as *atividades digitais*<sup>330</sup>, nomeadamente os impostos “tradicionais” sobre os rendimentos das pessoas coletivas e singulares, respetivamente, IRC e IRS.

Ademais, a proposição do referido imposto com sua caracterização como *especial*, igualmente, remete-nos a uma instituição por via nacional, pois estamos diante de classificação compatível com o direito português, a exemplo de outros de mesma natureza - especial - já vigentes<sup>331</sup>, ainda que nada proíba uma adaptação futura em outros países, de forma condizente com seus ordenamentos jurídicos.

Paralelamente à consagração da soberania fiscal estadual à criação do IED, nos termos acima, visualizamos como justificável que a tributação do digital deva ser nacional por conta de as *atividades digitais* afetarem o dia-dia de um ou mais territórios, não havendo,

---

<sup>327</sup> LAVOURAS, Maria Matilde. «Harmonização.... *Op. cit.*, p. 9.

<sup>328</sup> Conforme melhor explanado anteriormente no item “**1.1.2. Soberania vs Direito Comunitário Europeu: e a harmonização?**”.

<sup>329</sup> KENDRICK, Maria. «The Legal.... *Op. cit.*, p. 22.

<sup>330</sup> Falaremos mais a respeito no próximo item (“**3.1.3. Porquê especial (e substitutivo)?**”).

<sup>331</sup> Tais como o IEJ e o IEJO.

portanto, necessariamente uma internacionalização do exercício desta atividade empresarial, ainda facilitada pela sua natureza desmaterializada. O que dissemos é que não há uma obrigatoriedade de superação de fronteiras, mesmo que haja uma tendência pelo tipo de atividade que estamos avaliando.

De todo o modo, presente digitalmente em mais de um país, a pessoa coletiva que exerce *atividade digital* acaba por impactar em cada sociedade e em cada economia, não há que se falar, assim, de um reflexo unicamente continental ou global, razão pela qual, nada mais justo do que cada Estado possa sujeitá-la à arrecadação sobre sua atuação - digital -<sup>332</sup>, inclusive, no intuito de, além de cumprir com uma das funções do sistema fiscal<sup>333</sup>, preservar um tratamento equânime entre contribuintes, assegurando a concorrência leal entre as empresas que atuam no país. É neste ponto que o IED teria o condão de, sem contar a promover solução à questão da tributação da *atividade digital*, assumir a função de solução da ausência de suporte físico na atuação empresarial - digital -<sup>334</sup>.

Aliás, movimentos nacionais voltados à implementação de DSTs têm ocorrido por toda a Europa<sup>335</sup>, não sendo diferente em Portugal, onde se iniciou, mesmo não tendo prosperado, Projeto de Lei sobre a matéria<sup>336</sup>. Isto, todavia, não significa um manuseio por meio do direito interno totalmente desenfreado e/ou ilimitado, por Portugal, há algum tempo, possuir uma política fiscal externa voltada a combater a dupla tributação internacional do rendimento e do rendimento de fonte externa, mesmo quando emana disposições internas/unilaterais<sup>337</sup>. Na realidade, nem poderia ser diferente, decorreu de manifestações

---

<sup>332</sup> Ainda que não se possa falar, literalmente, em contraprestação ou contrapartida de impostos em relação às atividades estatais, conforme defendido no item **“1.2.2. Do estabelecimento estável à presença digital significativa”**, a arrecadação fiscal é parte bastante relevante do custeio das funções do Estado, portanto, mesmo que não haja um retorno numa conduta específica dos governantes, é natural que os contribuintes sejam aqueles que, potencial ou efetivamente, “usufruam” das atividades próprias do Estado destinadas a toda a população, motivo pelo qual os que possuam o mínimo de capacidade contributiva tendem a ser tributados via impostos para tal.

<sup>333</sup> Segundo o art. 103.º da CRP, uma das finalidades do sistema fiscal é de satisfazer as necessidades financeiras do Estado e de outras entidades públicas.

<sup>334</sup> Diante de todas as discussões acerca da evolução do conceito de estabelecimento estável, vide o item **“2.2. SUPORTE FÍSICO”**.

<sup>335</sup> ASEN, Elke. «What European.... *Op. cit.*»

<sup>336</sup> Projeto de Lei 1123/XIII/4ª. Disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c6379395953556c4a5447566e4c305276593356745a57353062334e4a626d6c6a6157463061585a684c7a5a6a596a6c6a4f5752684c5745794e4759744e4749304d7931684e7a42694c544e6b4f575a685a6d45795a5455775979356b62324d3d&fich=6cb9c9da-a24f-4b43-a70b-3d9fafa2e50c.doc&Inline=true>. Último acesso em: 16/10/2021.

<sup>337</sup> NABAIS, José Casalta. «A Soberania Fiscal no Actual.... *Op. cit.*, p. 504.

do Estado português no exterior integrar a UE, assim como outros Instrumentos ou relações internacionais firmadas, obviamente, assumindo o dever de respeito.

A iniciativa interna do país é imprescindível diante de todo o narrado, porém pode-se questionar a constitucionalidade da instituição de um novo imposto, qual seja: o IED. Esta indagação é bastante potencializada pela experiência deste autor dentro do ordenamento jurídico brasileiro, porque o sistema jurídico tributário do citado país estabelece, com rigidez, a competência tributária de cada ente federativo na sua Constituição (CFb)<sup>338</sup>, não havendo extensa abertura para a instituição de novos impostos, ressalvadas situações excepcionais<sup>339</sup>, que, no mínimo, dificultariam a criação do IED, já que a primeira barreira seria a comprovação de competência da União Federal (órgão nacional) para instituir o imposto<sup>340</sup>.

Não por outro motivo, Paulo de Barros Carvalho, primeiramente enuncia pensamento de Geraldo Ataliba para exprimir a necessidade de partir-se do Texto Constitucional para a adequada compreensão das proposições do seu sistema jurídico brasileiro<sup>341</sup>, sendo que, posteriormente, ao tratar da competência tributária, deixa claro que a CFb traçou minuciosamente o campo e os limites da tributação, cabendo ao legislador, na criação de figuras de exação, observar diretrizes estipuladas pela referida CFb<sup>342</sup>.

Diversamente desta dinâmica, estabelece o direito português que os impostos devem respeito ao princípio da legalidade fiscal e observância à capacidade contributiva<sup>343</sup>, assim como não podem ser exigidos se criados em desconformidade com a CRP, se

---

<sup>338</sup> No Brasil possuímos três esferas de tributação: federal (União Federal), estadual (estados), municipal (Municípios) e, ainda, possuímos o Distrito Federal, que cumula as competências estadual e municipal, sobretudo diante das previsões dos arts. 153 a 156 da CFb.

<sup>339</sup> A possibilidade de instituição de impostos fora das atribuições da Constituição somente é possível à União Federal (órgão nacional), conforme redação do seu art. 154: “Art. 154. A União poderá instituir: I - mediante lei complementar, impostos não previstos no art. anterior, desde que sejam não-cumulativos e não tenham fato gerador ou base de cálculo próprios dos discriminados nesta Constituição; II - na iminência ou no caso de guerra externa, impostos extraordinários, compreendidos ou não em sua competência tributária, os quais serão suprimidos, gradativamente, cessadas as causas de sua criação.”. Disponível em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/constituicao/constituicao.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicao.htm). Último acesso em: 05/04/2022.

<sup>340</sup> O principal empecilho seria de desfazer a ideia de que o IED traria facto gerador semelhante ao do Imposto sobre a Renda, previsto no art. 153, III, da CFb, a saber: “auferir renda e proventos de qualquer natureza”, com o caso das pessoas coletivas mais voltado à figura do “lucro” ou, ainda, levando mais ao direito português, a noção da “obter rendimentos”, pois, do contrário, estaria se descumprimento o disposto no art. 154, I, da CFb (nota de rodapé acima).

<sup>341</sup> CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito.... Op. cit.*, p. 215.

<sup>342</sup> *Ibidem*, pp. 235-236.

<sup>343</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal. Op. cit.*, p. 46.

apresentarem natureza retroativa ou se a sua liquidação e a sua cobrança não se façam nos termos da lei<sup>344</sup>. Mesmo que não haja uma enumeração expressa de cada imposto a ser potencialmente instituído, o art. 104.º da CRP projeta características e finalidades ao imposto sobre o rendimento pessoal (n.º 1), bem como esboça que, por meio dos impostos, se promoverá tributação sobre as empresas (n.º 2), o património (n.º 3) e o consumo (n.º 4), logo, verifica-se, por óbvio, que, ainda que não se apresente com uma rigorosidade extrema, por assim dizer, o sistema jurídico fiscal português não permite a criação de impostos em ampla liberdade, devendo haver respeito às normas do referido sistema, sobretudo de cunho constitucional.

Insta frisar que o próprio texto constitucional cuida de assegurar o princípio da legalidade, sobretudo no âmbito fiscal, quando estatui que os impostos, assim como seus elementos<sup>345</sup>, devem ser instituídos por lei<sup>346</sup>, sendo estabelecida a competência exclusiva (legislativa) à Assembleia da República, ressalvada a hipótese de autorização ao governo, para a “criação de impostos e sistema fiscal e regime geral das taxas e demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas”<sup>347</sup>. Em clara demonstração de coerência do ordenamento jurídico, a legalidade fiscal é reafirmada, também, na LGT, em seu art. 8.º, n.º 1, fixando-se a sujeição de “a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contra-ordenações fiscais” ao princípio da legalidade tributária - ou fiscal -.

Em breve síntese, entende-se que a legalidade fiscal nos remete à noção da impossibilidade de cobrança de determinado tributo sem lei que preveja seus elementos e sua imposição<sup>348</sup>, já que a doutrina afirma que “[...] em termos fiscais, que só se pode agir

---

<sup>344</sup> Conforme o teor do art. 103.º, n.º 3, da CRP.

<sup>345</sup> A “incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes” (art. 103.º, n.º 2, da CRP).

<sup>346</sup> Conforme o art. 103.º, n.º 2, da CRP.

<sup>347</sup> Vide o art. 165.º, n.º 1, i), da CRP.

<sup>348</sup> Sem ingressar em maiores polémicas, insta enunciar que há autores que retratam a legalidade fiscal no aspeto da preeminência da lei, assim como no da reserva de lei (LEIRIÃO, Patrícia Meneses. *A Cláusula Geral Antiabuso e o seu Procedimento de Aplicação*. Porto: Vida Económica, 2012, p. 44; e GUIMARÃES, Vasco Branco. «Princípios Gerais da Fiscalidade» in CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coordenadores). *Lições de Fiscalidade: Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 6ª edição revista e atualizada – reimpressão. Coimbra: Almedina, 2019, p. 91). No que diz respeito à preeminência de lei, a compreensão é da presença de uma total subordinação do legislador à Constituição, ao passo que do administrador à legislação constitucional e ordinária (GUIMARÃES, Vasco Branco. «Princípios.... *Op. cit.*, p. 92); já a reserva de lei, sem desconsiderar o conteúdo supracitado, pode ser visualizada pelos aspetos material e formal (NABAIS, José Casalta. *O Dever Fundamental.... Op. cit.*, p. 345), ainda que, de forma genérica, corresponda à visão de que os impostos apenas podem nascer por lei “de órgão com competência legislativa normal, manifestando um particular cuidado com o órgão competente para a elaboração da lei e

validamente em subordinação à lei e que os impostos só podem ser criados e estruturados por lei.”<sup>349</sup>. Assim - e nem poderia se esperar de forma diversa -, a proposição do IED deve dar pelo regular processo legislativo para a aprovação de lei que o institua em Portugal<sup>350</sup>, exatamente para conferirmos o início da vida do referido imposto<sup>351</sup>.

Ademais, este imposto imporia, em consonância com o art. 103.º, n.º 2 da CRP, tributação às empresas que exerçam *atividades digitais*<sup>352</sup>, na forma de um imposto especial<sup>353</sup>, tendo-se em consideração a capacidade contributiva destas para a instituição do IED<sup>354</sup>, cumprindo com o pressuposto relativo aos impostos determinado pelo art. 4.º, n.º 1, da LGT.

Ante todo o descrito, não restando vedações à criação de novos impostos nacionais, desde que respeitados os preceitos constitucionais e legais para a promoção de inovação jurídica neste sentido, o posicionamento é pela possibilidade - e viabilidade - da instituição do IED dentro da disciplina e da abrangência do direito nacional – português -.

### 3.1.3. Porquê especial (e substitutivo)?

Em sintonia ao entendimento da impossibilidade das normas jurídicas vigentes sanarem por completo a problemática relativa à tributação das *atividades digitais*, nos termos largamente defendidos até o momento, visualizamos como necessária a inovação jurídica que compreendemos ser prudente por meio do IED. A ideia é, portanto, de um imposto

---

regulamentando as formas e expressões que essa lei pode tomar” (GUIMARÃES, Vasco Branco. «Princípios... *Op. cit.*, p. 92).

<sup>349</sup> LEIRIÃO, Patrícia Meneses. *A Cláusula Geral...* *Op. cit.*, p. 44.

<sup>350</sup> Portanto, por Lei da Assembleia da República ou Decreto-Lei do governo, desde que autorizado por esta (CARLOS, Américo Brás. *Impostos...* *Op. cit.*, p. 43).

<sup>351</sup> Segundo JOSÉ CASALTA NABAIS. *Direito Fiscal. Op. cit.*, p. 61, a vida dos impostos é composta por dois momentos, quais sejam: “do estabelecimento, criação, instituição ou incidência do imposto” e “da sua aplicação, efectivação, administração ou gestão”.

<sup>352</sup> Ainda que não necessariamente sobre os rendimentos reais da empresa, como será mais bem explanado no item a seguir (“3.1.3. Porquê especial (e substitutivo)?”).

<sup>353</sup> A exemplo de outros impostos especiais vigentes no direito português como IEJ, IEJO, IEC e conforme será demonstrado no item “3.1.3. Porquê especial (e substitutivo)?”.

<sup>354</sup> A compreensão de capacidade contributiva reside na ideia de que “[...] o imposto deve ser repartido na medida da capacidade que cada um mostre para suportar: a contribuintes com maior força económica deve corresponder imposto maior, a contribuintes com menor força económica deve corresponder imposto mais pequeno também” (VASQUES, Sérgio. «Capacidade Contributiva, Rendimento e Património» in *Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 23, edição do Instituto Superior Gestão, julho-setembro de 2005. Coimbra: Coimbra Editora, 2005, p. 16).

estruturado como *especial*, exatamente visando à busca por uma solução mais definitiva sobre as dificuldades decorrentes da digitalização.

Frise-se, inclusive, que a criação de impostos desta natureza representa algo manuseado no direito nacional há tempos<sup>355</sup>, ainda que talvez tenha se ficado esquecido pelo legislador, contudo observamos - o imposto especial - como uma excelente alternativa ao digital, pois permitirá a instituição de regras especiais à tributação da *atividade digital*, uma vez que os negócios digitais têm características próprias e demandam tratamento próprio<sup>356</sup>.

Para a adequada compreensão do assunto, incumbe-nos trazer uma das classificações propostas pela doutrina no momento da avaliação dos impostos, a saber: aquela que distingue os impostos entre gerais e especiais. Em apertado resumo, os primeiros possuem previsão legal para a aplicação a uma categoria de situações homogêneas, enquanto os últimos, “não obstante dizerem respeito a factos ou situações genericamente abrangidos nos primeiros, são objecto de uma disciplina jurídica especial”<sup>357</sup>.

Assim sendo, verifica-se que os impostos especiais são aqueles que, mesmo fazendo menção ou partindo de situações genéticas, inclusive previstas nos impostos gerais, caracterizam-se pela imputação de regramento jurídico especial. Essa noção é nitidamente identificada no IED e não por conta de em sua nomenclatura haver a utilização do vocábulo *especial*<sup>358</sup>, mas sim em função de especialidades que o acompanham ainda que seja um imposto imputável ao rendimento de pessoas coletivas, as quais, em regra, estariam sujeitas ao IRC<sup>359</sup>.

Explorando as citadas especificidades do IED, que justificam a sua natureza *especial*, começamos abordando sobre a base do imposto que, diferentemente da regra das pessoas coletivas portuguesas, que calculam o IRC sobre seus lucros<sup>360</sup>, teríamos a

---

<sup>355</sup> A liberação dos jogos de azar e a consequente instituição do Imposto sobre o jogo (atual IEJ) deram-se em 1927, com o advento do Decreto n.º 14.643/1927.

<sup>356</sup> CARDOSO, José Manuel Ambrósio. *A economia...* *Op. cit.*, p. 41.

<sup>357</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal. Op. cit.*, p. 80.

<sup>358</sup> Na expressão Imposto Especial sobre o Digital.

<sup>359</sup> Ainda que saibamos que o IRC comporta exceções a esta noção de que impõe tributação unicamente às pessoas coletivas, como por exemplo, demonstrado na seguinte análise doutrinária do CIRC: “São sujeitos passivos de IRC, para além das pessoas colectivas de direito público ou privado referidas na al. a) do n.º 1 do art. 2º, as entidades que não são pessoas colectivas, cujos rendimentos não são tributados em sede de IRS ou de IRC na titularidade de pessoas singulares ou colectivas, mas relativamente às quais a lei fiscal atribui personalidade e capacidade tributária e sujeita-as a tributação” (TEIXEIRA, Glória (coord.). *Códigos Anotados e Comentados: IRC*, edição de setembro de 2012. Porto: Lexit, 2012, p. 29).

<sup>360</sup> Art. 3.º, n.º 1, a), do CIRC.

incidência do IED sobre os rendimentos brutos das *atividades digitais* praticadas por pessoas coletivas.

Verificamos, assim, um afastamento ao previsto no CIRC, tanto da hipótese de tributação sobre o lucro das pessoas coletivas com estabelecimento estável em Portugal (art. 3.º, n.º 1, a)), como sobre o lucro ou os rendimentos de não residentes com e sem estabelecimento estável no país (art. 3.º, n.º 1, c) e d), respetivamente), porque o IED apenas e tão somente se volta às *atividades digitais*, logo, ainda que trouxesse base do imposto semelhante ao IRC, estaria segregando estas atividades empresariais das demais que poderiam vir a ser exploradas pela pessoa coletiva.

Logo, enxergamos a especialidade do IED neste ponto em duas frentes: (I) seleção de base do imposto diversa do IRC, assim como IRS, já que se direcionaria tanto aos rendimentos brutos oriundos das *atividades digitais*; e (II) destaque ou retirada das *atividades digitais* de uma potencial incidência de IRC e de IRS, extraíndo-se parte de um facto genérico, a saber: rendimento de pessoas coletivas, ordinariamente abarcado pelo IRC<sup>361</sup> (imposto geral), o qual associado à atuação destas no ramo empresarial do *digital*, culminaria em disciplina especial proposta pelo IED, nos termos que estão sendo propostos nesta tese. Em ambos os casos, identifica-se especialidade na tributação, inclusive retirando-se parte de uma tributação que poderia ser do IRC ou IRS, qual seja: os rendimentos, ainda que brutos, de *atividades digitais*, e se dá tratamento único e diverso a ela.

Outra exigência que pautaria o IED diria respeito à necessidade de as *atividades digitais* serem exercidas por pessoas coletivas devidamente habilitadas à atuação no país<sup>362</sup>, em virtude de entendermos que seriam regras essenciais para se permitir uma melhor fiscalização por parte dos órgãos competentes. Nota-se que tais obrigações especiais impostas para aqueles que desejassem explorar comercialmente estas atividades não se

---

<sup>361</sup> Potencialmente estaria sujeito ao IRC mesmo que sem menção à atividade específica, caso não venha a ser instituído o IED.

<sup>362</sup> Em sentido parecido, a Proposta de Diretiva do DST da UE previa obrigações administrativas, ligadas à identificação, apresentação da declaração de ISD e pagamento, conforme o Considerando (36) da mencionada Proposta, vide as páginas 23 e 24 no link: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Último acesso em: 11/04/2022.



traduziriam em completas novidades, já que a legislação que cuida de outros impostos especiais também apresentam restrições à atuação empresarial<sup>363</sup>.

Evidentemente que se defende um registo de maneira mais simples que, por exemplo, dos contribuintes do IEJ<sup>364</sup>, ficando mais condizente com a modernidade e com a desmaterialização e agilidade ligadas à *atividade digital*, isto sem contar a inexistência de maiores discussões de cunho moral ou religioso que possam aproximar o IED dos “impostos do pecado”<sup>365</sup>, que, em alguma medida, poderiam ensejar numa rigidez superior ao exercício da atividade empresarial.

Em adição ao supracitado, cumpre salientar especialidade no tocante à questão do *estabelecimento estável*, pois, para os fins de IED, posicionamo-nos no sentido da quebra com a visão mais clássica, prevista, internamente, no art. 5.º do CIRC, já alinhada com a Convenção Modelo (OCDE)<sup>366</sup>. Até porque, a principal dificuldade de alcançar a *atividade digital* com vistas em tributá-la reside na desnecessidade de presença física para a sua exploração empresarial em diversos territórios, obrigando-nos a encontrar solução à problemática do *estabelecimento estável*, a qual nos levou a conclusões pela adoção da *presença económica*, na forma descrita, sobretudo, no item “**2.2.3. IED vs Estabelecimento estável**”.

Em outras palavras, é reforçada, ainda mais, a natureza *especial* do IED pelo facto de, ao se propor a tributar as pessoas coletivas que exercem *atividades digitais*, deixarem de lado quaisquer aferições acerca do estabelecimento estável para a compreensão de qual regra utilizarão, limitando-se a verificar unicamente se se está diante de rendimentos ou de criação de valor decorrente de atividade digital, para se analisar o critério a ser utilizado: da *presença económica*.

Confirmado o carácter *especial* do IED pelos dizeres anteriores, cabe ressaltar que o imposto também assumiria carácter *substitutivo* em razão de dever ser visto, em sentido semelhante ao vigente IEJ, como um “regime fiscal substitutivo”, por representar, a nosso

---

<sup>363</sup> A título de exemplo, temos os jogos de azar, que somente podem ser explorados por meio de concessão em contrato administrativo, que permite a atuação de empresas constituídas sob a forma de sociedades anónimas, nos termos do art. 9.º da Lei do Jogo (Decreto-Lei n.º 422, de 02 de dezembro de 1989).

<sup>364</sup> Que necessitam ter concessão, na forma descrita na nota de rodapé acima.

<sup>365</sup> Ou *sin taxes*, em nomenclatura ofertada por SERGIO VASQUES. *Os Impostos... Op. cit.*, p. 17.

<sup>366</sup> Também em conformidade com o art. 5.º da referida Convenção, nos termos argumentados no item “**2.2.1. Estabelecimento estável: noções gerais**”.

ver, uma “substituição do regime geral de tributação, aplicável à generalidade dos contribuintes, por um regime especial de tributação”<sup>367</sup>, voltado especificamente às *atividades digitais*.

Ademais, propomos o IED em substituição aos demais impostos, sobretudo os relativos ao rendimento das pessoas (IRC e IRS), por se tratar da tributação de uma atividade inserida dentro da economia e, mesmo demandando regramento especial em função de suas especificidades, não pode representar gravame - ou tributação mais intensa - aos que pretendam explorar *atividades digitais*. A ideia é bastante clara e reside no sentido de que os ordenamentos jurídicos não estão preparados para tributar adequadamente as *atividades digitais*, o que motiva a inovação jurídica pelo IED, contudo, esta necessidade não pode ocasionar tratamento mais oneroso para aqueles que estejam atuando no setor, pois, diferentemente da comercialização de produtos como cigarros e bebidas alcoólicas, não visualizamos motivação ao desincentivo à digitalização, somente se fazendo essenciais ajustes ligados ao regramento e à forma de sua correta tributação.

Desta forma, somos contrários à tributação que vinha sendo prevista pela Proposta de Diretiva do DST da UE<sup>368</sup>, uma vez que estabelecia a tributação em taxa de 3% (três por cento) de imposto sobre as receitas brutas “líquidas do imposto sobre o valor acrescentado e de outros impostos”<sup>369</sup>, ou seja, aplicando-se outras tributações além do DST, o que cremos não ser o mais justo e adequado às *atividades digitais*, porque entendemos que, mesmo com regras distintas à tributação, se deve buscar uma máxima equiparação às demais pessoas coletivas atuantes em outras áreas, vislumbrando não promover benefícios ou vantagens nem às *atividades digitais*, nem às atividades “não digitais”<sup>370</sup>.

Por fim, partindo-se da regra geral de tributação das pessoas coletivas pelo rendimento real preconizada pelo art. 104.º, n.º 2, da CRP<sup>371</sup>, podem surgir questionamentos

---

<sup>367</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal. Op. cit.*, p. 588.

<sup>368</sup> Atualmente com a tramitação parada como dissemos anteriormente, sobretudo nos itens anteriores (“**3.1.1. Porquê (novo) imposto?**” e “**3.1.2. Porquê nacional?**”).

<sup>369</sup> Conforme o Considerando (35), na página 23, da Proposta de Diretiva da UE. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Último acesso em 11/04/2022.

<sup>370</sup> Qualquer intenção de tributar o digital com um “adicional”, ou seja, com os tributos normais de outra pessoa coletiva e adicionando-se algo “extra”, nos parece injustificável, já que não visualizamos razões para se determinar tributação mais gravosa às *atividades digitais*, ainda que, naturalmente, a aferição, sobretudo, da taxa do IED deva levar em consideração a capacidade contributiva daqueles que exerçam *atividades digitais*.

<sup>371</sup> “2. A tributação das empresas incide fundamentalmente sobre o seu rendimento real.”.

sobre da possibilidade de o IED deixar de seguir esta regra, por prever base de imposto especial, e da compatibilidade do referido imposto com o citado dispositivo constitucional.

Nos parece pouco polémico o referido texto constitucional, na medida em que estabelece, de forma expressa, que a tributação das empresas incidirá “fundamentalmente” sobre o rendimento real destas, portanto, há uma orientação à sua observância, contudo, não uma obrigatoriedade na totalidade dos impostos presentes no sistema jurídico português. Tanto é verdade, que a doutrina, assim como a jurisprudência já enfrentaram a questão e fixaram a compatibilidade de outro imposto especial vigente, o IEJ, com a CRP, por se tratar de uma hipótese de exceção à regra do rendimento real<sup>372</sup>. Assim, não cremos que seria diferente o entendimento numa eventual instituição do IED, mesmo que apresentasse bases de imposto que não se configurem como o rendimento real da empresa.

Outrossim, vale destacar que a tributação fora do rendimento real da empresa pode ser visualizada em outras hipóteses legais que não dos impostos especiais, como no caso das pequenas empresas que optam pelo regime simplificado em IRS ou IRC, e na figura do “IRC paralelo” incidente sobre algumas despesas e ativos empresariais<sup>373</sup>.

Por todo o exposto, não identificamos imprescindibilidade atinente à base do IED corresponder à tributação real das pessoas coletivas que explorem *atividades digitais*, seja por conta de se tratar de um imposto especial, seja por não haver, na estrutura proposta, descumprimento à norma prevista no art. 104.º, n.º 2, da CRP.

#### **3.1.4. Porquê sobre o digital?**

Ao longo de todo o trabalho tem sido demonstrada a visão de que o movimento digital revolucionou o cenário empresarial, modificando a forma de atuação das pessoas coletivas, a estruturação dos negócios, inclusive pela ocorrência de uma virtualização das

---

<sup>372</sup> A nível de doutrina, vide CANOTILHO, José Joaquim Gomes. «O Imposto Especial sobre o Jogo no Contexto Jurídico-Constitucional Fiscal» *in* MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pp. 18-20. Já em relação à jurisprudência, é possível identificar a temática no Processo n.º 01921/13.6BEPRT 0862/15, Acórdão de 22/01/2020, da 2ª Secção, de Relatoria de Isabel Marques da Silva e Processo n.º 02224/13.1BEPRT 01457/15, Acórdão de 05/12/2018, da 2ª Secção, de Relatoria de Ana Paula Lobo.

<sup>373</sup> NABAIS, José Casalta. *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020, pp. 185 e 189.

transações e uma clara alteração na forma de apresentação das cadeias produtivas<sup>374</sup>. Alguns autores chegam até mesmo a qualificar este momento histórico como a 4ª Revolução Industrial<sup>375</sup>, tamanha a mudança de dinâmica das empresas e dos negócios.

É notória a percepção mundial de que as atividades empresariais desenvolvidas no âmbito digital merecem novas soluções à sua tributação, seja pela quantidade de ações que vem sendo tomadas nos ambientes internacional, comunitário e nacional<sup>376</sup>, seja pela própria constatação de que o digital é pouco - ou inadequadamente – tributado atualmente<sup>377</sup>.

Isto tudo em virtude de a economia digital estar fortemente marcada pela desmaterialização e pela conectividade<sup>378</sup>, observando-se dificuldade em “linkar” as *atividades digitais* com o território - e a soberania - de determinada jurisdição, em especial pela ausência de suporte físico na atuação empresarial.

Nessa conjuntura, ainda que propostas de tributação sobre o digital estejam em evidência, não temos conhecimento de nenhuma que apresente estrutura *especial* como a do IED. Logo, mesmo que se fale em DSTs<sup>379</sup>, assim como em imposto único na doutrina brasileira<sup>380</sup>, cremos que o IED inova por, além de se estruturar como um *imposto especial*, se propor a abarcar, em tese, todas as *atividades digitais*<sup>381</sup>, sem a definição de uma lista taxativa e/ou da descrição expressa de cada atividade que compõe a ideia de *atividade*

---

<sup>374</sup> JORGE, Alexandre Teixeira; CORRÊA, Vanessa Benelli; SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. «Tributação.... *Op. cit.*, p. 145.

<sup>375</sup> ARAÚJO, Guilherme Dourado Aragão Sá. «Perspectivas do Direito Tributário na 4ª Revolução Industrial: Análise econômica da destruição criativa da economia disruptiva». *Economic Analysis of Law Review*, EALR, V. 9, n.º 1, p. 134-153, Jan-Abr, 2018, p. 136 *apud* HAMMOUD, Leonardo Rocha. «Imposto Único nas Operações de Internet: a Consensualidade como Paradigma e o Combate aos Conflitos Tributários na Era Digital» *in* OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 129.

<sup>376</sup> Respetivamente, por meio, sobretudo, da Ação 1 do BEPS e seus Pilares Um e Dois; Propostas de Diretivas da UE; e DSTs implementados ou em discussão no cenário nacional.

<sup>377</sup> OLBERT, Marcel; SPENGEL, Christoph. «Taxation.... *Op. cit.*.

<sup>378</sup> JORGE, Alexandre Teixeira; CORRÊA, Vanessa Benelli; SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. «Tributação.... *Op. cit.*, p. 158.

<sup>379</sup> ASEN, Elke. «What European.... *Op. cit.*.

<sup>380</sup> Há histórica Guerra Fiscal (ou arrecadadora) entre Entes Políticos, *in casu*, Estados e Municípios, especialmente no tocante ao imposto sobre circulação de mercadorias (ICMS) e o imposto sobre serviços (ISS). Diante disso, o entendimento é de que se deve promover a “[...] instituição de um imposto único para as operações da internet” (HAMMOUD, Leonardo Rocha. «Imposto Único.... *Op. cit.*, p. 140).

<sup>381</sup> Ressalvadas eventuais exclusões que estarão no item “**3.2.1. Delimitação da incidência**”, é imputável a todas as *atividades digitais*, ainda que caiba relembrar a segregação entre *atividades digitais* e *atividades por meio digital*, conforme estabelecido no item “2.1. ATIVIDADE DIGITAL VS ATIVIDADE POR MEIO DIGITAL”.

*digital*<sup>382</sup>, o que permite ao IED uma maior longevidade e abrangência, estando apto a ser aplicável a novas atividades empresariais que venham a surgir desde que enquadradas no conceito de *atividades digitais* e não mencionadas em eventuais exceções à incidência do imposto.

## 3.2. ASPETOS ESTRUTURAIS DO IED

### 3.2.1. Delimitação da incidência

Não é novidade que enxergamos as proposições à tributação do digital efetuadas até o presente momento como ineficientes para a solução da referida problemática, já que estas têm sido veiculadas de forma “incompleta”, na medida em que não abarcam toda a *atividade digital*, tanto por conterem limitação às condutas compreendidas como facto gerador, como por atrelarem a incidência tributária - subjetiva - ao porte da empresa, mesmo quando sequer se restringe a tributação às *atividades digitais*<sup>383</sup>.

Focando na primeira hipótese, com a delimitação da incidência do IED que faremos sequencialmente, visualiza-se que os DSTs pela Europa direcionam a tributação a atividades que acabarão por compor o campo de atuação do IED, entretanto, não são suficientes para promover a efetiva tributação da *atividade digital*. Na Áustria, por exemplo, a ideia é da tributação se voltar somente à receita decorrente da publicidade *online*, ao passo que, na França e na Itália, as bases fiscais são mais abrangentes, ainda que, a nosso ver, não o bastante, e incluem as receitas oriundas da prestação dos serviços de intermediação digital, publicidade digital e transmissão de dados dos utilizadores<sup>384</sup>.

---

<sup>382</sup> Como, por exemplo, no DST francês, que se restringe unicamente às receitas oriundas do fornecimento de interface e publicidade digital, além da transmissão de dados de usuários para finalidades publicitárias. Vide: ASEN, Elke. «What European... *Op. cit.*»

<sup>383</sup> A respeito das limitadas condutas tributáveis, portanto, sobre os DSTs e o Projeto de Lei português n.º 1123/XIII/4ª (2019), tecemos comentários no item “**1.1.3. Soberania e harmonização fiscal no ambiente digital**”; já sobre a insuficiência das ações internacionais e comunitárias, sempre muito voltadas às multinacionais, foram realizados comentários, sobretudo, no item “**3.1.2. Porquê nacional?**”.

<sup>384</sup> JALAN, Nupur; MISQUITH, Elvira. «What... *Op. cit.*»

Começando as avaliações acerca do facto gerador do IED, é de grande valia relembrar a distinção proposta, anteriormente, entre *atividade digital* e *atividade por meio digital*<sup>385</sup>. Em apertado resumo, defendemos que a primeira corresponde àquela atividade essencialmente digital, desenvolvida, posta em prática e com natureza de digital, ao passo que a última diz respeito à atividade que, apesar de ter a utilização de mecanismos digitais, possui natureza “física”, por ser ou poder ser exercida neste ambiente, sobretudo tendo a entrega de um bem que apresenta natureza corpórea.

Cumpramos reafirmar que a qualificação de uma atividade empresarial como *digital* não a obriga a ser desempenhada de forma completamente desprendida de todo e qualquer aspeto físico, podendo ter uma sede ou local para viabilizar suas operações, por exemplo<sup>386</sup>. O ponto de segregação entre os dois tipos de atividades está exatamente na essência da atividade, portanto, se é fundamentalmente digital ou se somente faz uso de mecanismos digitais para melhor desempenho das atividades, numa visão mais acessória, por assim dizer, à atividade.

A classificação proposta afasta-se da trazida por Pierpaolo Angelucci entre *comércio eletrônico direto* e *comércio eletrônico indireto*<sup>387</sup>, uma vez que esta última apresenta enfoque apenas na ideia de bens e produtos, deixando um pouco de lado os serviços, sendo que buscamos categorização mais ampla e voltada à essência da atividade, notadamente por conta de objetivarmos a proposição de imposto especificamente sobre o – exercício da atividade - digital.

Delimitada a distinção entre a *atividade digital* e a *atividade por meio digital*, entendemos que o IED, por ser imposto sobre o digital, deve incidir somente sobre aquelas atividades que são efetivamente desta esfera, portanto, recairá sobre as *atividades digitais*. *Atividades por meio digital* deverão seguir as tributações vigentes, como, por exemplo, um

---

<sup>385</sup> Conforme pode ser visto no item “2.1. ATIVIDADE DIGITAL VS ATIVIDADE POR MEIO DIGITAL”.

<sup>386</sup> Pode ser necessária uma instalação física para servidores e sistemas de computadores avançados para que um serviço de *streaming*, por exemplo, seja bem prestado.

<sup>387</sup> “É necessário, de facto, distinguir o assim chamado comércio eletrônico direto do comércio eletrônico indireto. No primeiro caso, toda a operação se desenvolve através da Internet, ou seja, também a remessa do bem é feita de forma eletrônica, no caso de bens digitalizáveis. No segundo caso, são realizadas através da internet somente o aperfeiçoamento de algumas fases da operação, como o pagamento. Nesses caso a entrega do bem é feita fisicamente.” ANGELUCCI, Pierpaolo. «A Tributação do Comércio Eletrônico: problemas e perspectivas no âmbito dos Impostos Diretos» in COSTA, Alcides Jorge; SCHOUERI, Luís Eduardo; BONILHA, Paulo Celso Bergstrom (coord.). *Direito Tributário Atual n° 18*. [sl.]: Dialética, 2004, p. 113 *apud* HAMMOUD, Leonardo Rocha. «Imposto Único.... *Op. cit.*, p. 129.

*e-commerce* de sapatos, deverá seguir regras atinentes a empresas do setor e se preocupar, sobretudo, com regras relativas ao IVA, não obstante outros tributos como aqueles sobre seus rendimentos<sup>388</sup>.

Até porque, as *atividades por meio digital*, mesmo que utilizem o ambiente digital para o seu exercício, não são atividades propriamente digitais e, por isso, não apresentam toda essa carga de desmaterialização e de afastamento ao suporte físico, já que, geralmente, tem como fim último a entrega de um bem, mesmo que comercializado digitalmente, via *site* ou aplicativo, por exemplo.

Claro que dúvidas podem surgir na medida em que mesmos ambientes contenham tanto *atividades digitais* como *por meio digital*, ainda que estas não se confundam e deva ser realizada a segregação para se identificar sobre qual tipo de atividade estamos diante. Exemplificando, num aplicativo ou plataforma que permita ao consumidor solicitar pratos de comida de diversos restaurantes, temos: (I) os serviços de intermediação - entre consumidor e restaurante -; (II) a entrega da refeição; e, eventualmente, (III) o serviço de entrega. *In casu*, nitidamente, somente o primeiro destes é uma *atividade digital*, já que coloca a plataforma à disposição das partes que aproxima pela intermediação, cobrando remuneração por isto, ao passo que os demais utilizam-se do meio digital para a venda de refeições/pratos de comida ou para a contratação de serviço de entrega/*delivery*.

De todo o modo, insta frisar que o IED incidirá sobre a *atividade digital*, logo, toda e qualquer atividade essencialmente digital, desempenhada em plataforma ou em ambiente virtual, sem a dependência clara de uma ligação ou instalação física na localidade em que é exercida. Exemplificando, teríamos atividades como *streamings*, plataformas digitais e SaaS.

A ideia de não se prever expressamente cada *atividade digital* no âmbito do imposto, abstendo-se de algo excessivamente individualizado ou taxativo, decorre do facto de compreendemos que este formato de previsão seria pouco indicado em vistas de se promover adequadamente uma solução à tributação sobre o digital, uma vez que exatamente pelo dinamismo das *atividades digitais*, cada vez se desenvolvendo mais, poderia culminar num desnecessário engessamento do IED, resultando na ineficiência de sua implicação em momento posterior à sua instituição.

---

<sup>388</sup> No caso de Portugal, IRC ou IRS a depender da hipótese concreta.

Entretanto, excetua-se da incidência do IED, ainda que venham a ser compreendidas como *atividades digitais*, tanto condutas que já contenham tributação especial a elas atribuídas<sup>389</sup>, como as atividades próprias de instituições de crédito e/ou sociedades financeiras, estas últimas em razão de integrarem ramo empresarial que sofre intensa regulação e controle estatal não apenas em Portugal<sup>390</sup>, distanciando-se da realidade das *atividades digitais* e dificultando-se uma potencial equiparação para os fins de imposição do IED, ainda que estejamos diante de um banco digital.

Em outras palavras, essa maior “intervenção” legislativa, e, portanto, a existência de um já vigente controle estatal mais cauteloso no exercício de atividades do mencionado setor empresarial, contrasta com a ausência de previsões atuais adequadamente aplicáveis à *atividade digital*. Logo, não faria sentido promover, neste ramo, uma inovação num aspeto mais geral, visto que aplicável a todas as *atividades digitais*, deixando de lado regramentos focados na área, leia-se às instituições de crédito e/ou sociedades financeiras.

Assim, não se justifica a instituição do IED frente a estas atividades, mesmo que possam vir a ser apresentadas fundamentalmente como digitais. E mais, em que pese as instituições financeiras, num sentido mais *lato*, estarem caminhando para cada vez mais serem digitais, cremos que estabelecer tributação usual a um banco mais tradicional ao mesmo tempo que pelo IED a um banco 100% (cem por cento) digital seria promover tratamento desigual a instituições atuantes em mesmo mercado, ocasionando um desequilíbrio nesta área empresarial, ante todas as especificidades nela presentes.

---

<sup>389</sup> Como no caso das hipóteses de exploração do jogo *online*, nos termos dos arts. 87.º ao 91.º, do Anexo I, do Decreto-Lei n.º 66/2015, que apesar de poderem ser visualizadas como *atividades digitais*, por serem ligadas ao jogo e terem a tributação especial definida pela legislação portuguesa (IEJO), estariam excluídas da disciplina do IED.

<sup>390</sup> Em Portugal, o Regime Geral das instituições de crédito e das sociedades financeiras é dado pelo Decreto-Lei n.º 298/92, isto sem contar outros instrumentos legais em matérias específicas, tais como o Decreto-Lei n.º 133/2009 (sobre contratos de crédito aos consumidores) e a própria incumbência do Banco de Portugal na concessão de autorização para a constituição de instituições de crédito (art. 16.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 298/92) e na fiscalização e na orientação dos mercados monetário e financeiro (art. 92.º do Decreto-Lei n.º 298/92). A título comparativo, no Brasil, até mesmo a tributação de instituições financeiras apresenta especificidades, por exemplo, em relação à Contribuição Social sobre o Lucro Líquido (CSLL), que possui taxa mais elevada que das empresas comuns (15% a 25% vs 9%), bem como a impossibilidade destas optarem por regimes especiais de tributação quanto aos rendimentos da pessoa coletiva (Lucro Presumido e/ou Simples Nacional), obrigando-as a serem tributadas necessariamente pelo Lucro Real. Vide, respetivamente, o art. 3.º, I, II-A e III, da Lei n.º 7.689/88 e o art. 14, II, da Lei n.º 9.718/98. Disponíveis em: [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/L7689.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L7689.htm); e [http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/LCP/Lcp105.htm#art1%C2%A71x](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp105.htm#art1%C2%A71x). Últimos acessos em: 25/04/2022.



Corroborando com a intenção de exclusão acima, o Pilar Um no *Inclusive Framework* da OCDE igualmente deu conta de retirar de seu escopo os serviços financeiros regulados, incluindo bancos, seguros e gestoras de ativos<sup>391</sup>, portanto, nota-se que é viável uma segregação a depender da motivação para a sua realização.

Solucionada a questão, outro ponto polémico é visualizado quando da reflexão acerca da imposição do IED às corretoras de valores mobiliários, sobretudo, mercado acionário, e às corretoras de criptoativos (ou *exchanges*). No primeiro caso, compreendemos que deverá seguir a mesma regra supracitada, ou seja, a atividade, mesmo que qualificada como *digital*, não deverá estar sujeita ao IED, compondo exceção à sua incidência. Isto porque a exploração desta atividade está ligada a ativos emitidos, escriturados ou mantidos sob custódia em locais específicos, mormente em bolsas de valores existentes pelo mundo<sup>392</sup>, sem contar o facto de a atividade empresarial ser caracterizada como típica de sociedades financeiras, conforme o teor do art. 6.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 298/92, e, assim, constitui exceção à incidência do IED.

Ainda que pudéssemos ser induzidos a conclusão diversa, não é diferente o destino das corretoras de criptoativos, pois, apesar de intermediarem negociações de ativos descentralizados e não registados ou mantidos em locais específicos, sendo, inclusive, uma atividade empresarial essencialmente desenvolvida em ambiente digital, não deixam de ser enquadradas como sociedades financeiras, visto que atuam como corretoras, mesmo que seja de ativos mais “inovadores”, destacando-se, outrossim, a já presente exigência de registo prévio das plataformas de negociação de criptoativos (ou *crypto exchanges*) pela CMVM<sup>393</sup>.

Em resumo, por serem consideradas como atividades de sociedades financeiras, assim como apresentarem restrições e disciplinas regulamentares específicas em vigor, sobretudo pela CMVM, em ambos os casos, as atividades, mesmo que sejam *digitais*, não comporão objeto da tributação pelo IED.

---

<sup>391</sup> AVI-YONAH, Reuven. «The International.... *Op. cit.*, p. 524.

<sup>392</sup> Como exemplo de algumas bolsas de valores, no Brasil, temos a Ibovespa, na cidade de São Paulo; nos Estados Unidos da América, Nasdaq situa-se em Nova Iorque; e em Portugal, a Euronext Lisboa fica em Lisboa.

<sup>393</sup> Vide Perguntas e Respostas sobre criptoativos no sítio da CMVM, bem como “Dossier de Registo” às *crypto exchanges*. Disponíveis, respetivamente, em: [https://www.cmvm.pt/pt/AreadoInvestidor/Faq/Pages/FAQs-Criptoativos\\_industria.aspx](https://www.cmvm.pt/pt/AreadoInvestidor/Faq/Pages/FAQs-Criptoativos_industria.aspx) e <https://www.cmvm.pt/pt/SDI/DossierDeRegisto/EstruturasDeMercadoESistemas/Pages/Estruturas-de-mercado-e-sistemas.aspx>. Último acesso em: 26/04/2022.

Assim sendo, o IED é imputável às *atividades digitais*, excetuando unicamente aquelas próprias de instituições de crédito e/ou sociedades financeiras, além das já enquadradas como facto gerador de outros impostos especiais anteriormente<sup>394</sup>, pelos motivos acima narrados. Portanto, delimitaríamos a incidência do imposto à exploração empresarial da *atividade digital*, apenas com as ressalvas anteriormente trazidas, as quais não se traduziriam como esvaziamento do IED, mas sim em adequada retirada de condutas que já são, ou vem cada vez mais sendo<sup>395</sup>, reguladas de forma específica e direcionada pelo legislador e pelos órgãos reguladores.

### 3.2.2. Incidência Subjetiva

Estabelecida a delimitação da incidência do IED, torna-se essencial a avaliação acerca de quais contribuintes serão sujeitos passivos do imposto, ou, melhor dizendo, quem estará obrigado a observar e seguir as disposições atinentes a este tributo, vendo-se forçado a proceder ao seu recolhimento, bem como eventuais obrigações acessórias (declarativa ou de escrituração fiscal).

Correspondendo o sujeito passivo com a “entidade obrigada ao cumprimento da obrigação tributária”<sup>396</sup>, a doutrina salienta a existência dos *sujeitos passivos originários e não originários*, sendo os primeiros aqueles que sejam identificados nos pressupostos da incidência do tributo, enquanto os últimos são conduzidos legalmente ao cumprimento da obrigação do imposto mesmo sem a referida verificação<sup>397</sup>.

Melhor explicando, o *sujeito passivo originário* é aquele que efetivamente pratica o facto gerador, no caso do IED, explora empresarialmente a *atividade digital*<sup>398</sup>, ao passo que o *sujeito passivo não originário* é visualizado nas hipóteses de substituição tributária, responsabilidade e sucessão<sup>399</sup>.

---

<sup>394</sup> Sobretudo o IEJO.

<sup>395</sup> Caso dos criptoativos que já apresentam regulamentação, como a necessidade de registo prévio das plataformas na CMVM, mas que, certamente, terão evolução legislativa quanto à matéria.

<sup>396</sup> CARLOS, Américo Brás. *Impostos.... Op. cit.*, p. 62.

<sup>397</sup> *Ibidem*, pp. 62-63.

<sup>398</sup> Ressalvadas as atividades expressamente retiradas da hipótese de incidência, conforme item “**3.2.1. Delimitação da incidência**”.

<sup>399</sup> CARLOS, Américo Brás. *Impostos.... Op. cit.*, p. 63.

Focando mais fortemente na figura do *sujeito passivo originário*, incumbe avaliar se o elemento identificador da sujeição passiva se encontra em aspetos subjetivos ou objetivos para que haja a incidência do imposto. É neste momento que faz sentido a classificação entre *impostos reais* e *personais*, assim explicados doutrinariamente:

São impostos reais os que tributam as realidades a eles sujeitas sem tomar em consideração a situação pessoal do contribuinte, ao passo que os segundos tributam essas realidades atendendo a algumas dessas características pessoais<sup>400</sup>.

Nesse diapasão, temos, de um lado, a tributação considerando questões mais ligadas à pessoa, seja ela singular ou coletiva, e, de outro, um direcionamento da tributação quanto à atividade em si. Em outros dizeres, é afirmar que os *impostos reais* remetem a uma situação fática, a um comportamento, à matéria coletável em si, sem a necessidade de aferição de situação pessoal do sujeito passivo, casos, por exemplo, do IRC e do IVA, a proporção em que os *personais*, levam em consideração a “situação económica e social do contribuinte”<sup>401</sup>, tendo como exemplo clássico o IRS.

Naturalmente que as características que enquadram os impostos como *personais* dizem respeito à figura central do contribuinte, portanto, em circunstâncias e condições a ele ligadas, e não propriamente da atividade que por este é exercida, podendo ser visualizadas na exclusão da tributação sobre um mínimo existencial, na sujeição da matéria coletável a regras de progressividade, dentre outras hipóteses<sup>402</sup>, o que compreendemos não ocorrer, contudo, em meras imposições concernentes à organização societária da pessoa coletiva, as quais não alterariam automaticamente o caráter do imposto, desde que o facto jurídico tributável permanece concentrado na atividade.

Exemplificando, tanto o IEJ como o IEJO, mesmo imputando condição de estruturação empresarial como sociedade anónima para a aptidão da prática das atividades sujeitas a estes impostos especiais<sup>403</sup>, estão centrados efetivamente na atuação da pessoa coletiva, qual seja: a exploração de atividades do jogo, já que o real motivo da tributação é a exploração destas e não a constituição de uma sociedade anónima ligada ao jogo, razão

---

<sup>400</sup> CATARINO, João Ricardo. «Teoria Geral» in CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Lições de Fiscalidade: Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 6ª edição revista e atualizada – reimpressão. Coimbra: Almedina, 2019, p. 31.

<sup>401</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal. Op. cit.*, p. 74.

<sup>402</sup> *Ibidem*.

<sup>403</sup> Respetivamente, nos termos dos arts. 9.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 422/85 e 9.º, n.º 1, do Decreto-Lei n.º 66/15.

pela qual, nesta reflexão, o entendimento é de que seguem enquadrando-se na noção de *impostos reais*, apesar da exigência organizacional legalmente imposta.

Ante as premissas estabelecidas, é notório que o IED se exterioriza como um *imposto real*, uma vez que pretende alcançar a exploração das *atividades digitais*, aferindo-se o imposto a partir deste aspeto objetivo, independentemente da verificação de maiores questões subjetivas, ainda que tenhamos sempre dito na exploração das referidas atividades por pessoas coletivas<sup>404</sup>.

Afinal, teleologicamente projetado para sanar a dificuldade de tributar o digital, o IED é direcionado à *atividade digital* e não às empresas digitais, sendo relevante para a sua incidência que haja conduta correspondente à *atividade digital*, podendo, inclusive, a empresa que a pratica ter somente esta atividade em seu objeto social ou outras alheias a este setor, sendo tributável pelo IED unicamente as *atividades digitais*.

### 3.2.3. Base do imposto

Com a definição da incidência do IED sobre a exploração empresarial da *atividade digital*, excetuando-se somente as atividades típicas de instituições de crédito e/ou sociedades financeiras e as sujeitas a outros impostos especiais vigentes<sup>405</sup>, além da compreensão de que o imposto incide sobre a atividade exercida e não sobre uma condição da pessoa que a pratica, resta-nos identificar qual será a base do imposto<sup>406</sup>, ou seja, sobre qual grandeza ele recairá.

Pautando-se pelo teor do art. 104.º da CRP, verificamos a presença de impostos sobre o *rendimento*, *património* e sobre o *consumo* (ou *despesa*) no ordenamento jurídico nacional, em classificação marcada por aspeto económico e decorrente da natureza da base sobre a qual incidirá a tributação<sup>407</sup>.

---

<sup>404</sup> Por exemplo, no item “3.1.2. Porquê nacional?”.

<sup>405</sup> Nomeadamente o IEJO.

<sup>406</sup> Deixaremos de ingressar na temática da taxa do imposto por tratar-se de algo, essencialmente, ligado a estudos económico-financeiros, ainda que compreendamos que se tenha que observar a capacidade contributiva com certa equiparação ao quanto as empresas são geralmente tributadas, notadamente, pelo IRC, ante o carácter substitutivo do IED, sobretudo, a este imposto.

<sup>407</sup> CARLOS, Américo Brás. *Impostos.... Op. cit.*, p. 50.

Em que pese esta classificação tripartite não possuir plena simpatia da doutrina<sup>408</sup>, assim como não coincidir com a do Sistema Europeu de Contas da UE<sup>409</sup>, se a tomarmos como base, em virtude da proposição de que o IED seja instituído para promover a tributação da *atividade digital*, ou seja, de resultados obtidos a partir da exploração empresarial desta, é induzível que nos aproximamos mais de uma tributação sobre o *rendimento* no que tange ao IED, já que os impostos sobre o rendimento são tributáveis:

[...] ou o rendimento-produto (ou rendimento em sentido estrito), isto é, o acréscimo em bens obtidos durante o correspondente período a título de contribuição para a actividade produtiva (a título de salários, juros, rendas ou lucros), ou o rendimento-acréscimo (ou rendimento em sentido lato) que integra também os acréscimos em bens obtidos a outro título (que não o da contribuição para a actividade produtiva) e sem dano do património inicial (ou seja, integra também os incrementos patrimoniais, designadamente as mais-valias)<sup>410</sup>

Apesar de estarmos sempre atentos a caminhar na direção do lucro como base de impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas, seja em função do desenvolvimento da teoria do acréscimo patrimonial<sup>411</sup>, seja por este talvez representar uma maior busca pela real situação económica da empresa, já que permite se apurem as receitas ao mesmo tempo em que se deduzam os custos e as despesas desta, a tributação pelo lucro das empresas não é uma unanimidade, muito menos em impostos especiais, como o IEJ, que, por exemplo, somente em relação aos denominados jogos bancados prevê a imposição do imposto sobre duas grandezas distintas: o capital em giro inicial e os lucros brutos das bancas<sup>412</sup>.

Em outras palavras, é afirmado que a figura do lucro não necessariamente corresponde à ideia de rendimento, podendo haver variação a depender do caso<sup>413</sup>, nomeadamente se estivermos diante de impostos especiais, que, por sua própria natureza,

---

<sup>408</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal. Op. cit.*, p. 82.

<sup>409</sup> CARLOS, Américo Brás. *Impostos.... Op. cit.*, p. 52.

<sup>410</sup> NABAIS, José Casalta. *Direito Fiscal. Op. cit.*, p. 82.

<sup>411</sup> Que, ainda que tenha sido adotada com alguma mitigação, preconiza que rendimento é a diferença entre o patrimônio inicial e final num período de tributação (CARLOS, Américo Brás. *Impostos.... Op. cit.*, p. 51), e é observada, talvez até mais fortemente em outros sistemas jurídicos, como, a título comparativo, o brasileiro, no qual ela é a teoria que prevalece, pois “[...] o que interessa é o aumento do patrimônio líquido, sendo considerado como lucro tributável exatamente o acréscimo verificado no patrimônio da empresa, durante período determinado, independentemente da origem das diferentes parcelas.” (CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito.... Op. cit.*, p. 679)

<sup>412</sup> Consoante o texto do art. 87.º, n.º 1, A), a) e b), do Decreto-Lei n.º 422/89. Por jogos bancados, entende-se que “[...] são aqueles em que existe um ‘banqueiro’, daí o termo designativo de bancados, em representação do casino, que intervém diretamente no jogo. Os jogadores jogam contra o ‘banqueiro’” (SILVA, Sérgio Manuel Moreira da. *Os Rendimentos do Jogo e o Fisco*. Dissertação de Mestrado em Fiscalidade, Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo da Universidade do Algarve. Algarve: [s.n], 2014, p. 23).

<sup>413</sup> Por exemplo, a tributação do IRC sobre o rendimento global, vide art. 3.º, n.º 1, b), do CIRC.

tendem a trazer regramentos diversos dos mais usuais, sendo plenamente aceitas, inclusive, determinações não integralmente equivalentes ao rendimento real da empresa<sup>414</sup>.

*In casu*, o proposto para o IED não é excessivamente inovador, ainda que se entenda ser inerente aos impostos especiais a permissão ao manuseio de bases e forma de tributação especiais. Em nosso entender, o imposto deve incidir sobre a receita bruta oriunda das *atividades digitais*, pelos motivos que exporemos a seguir.

A dificuldade até mesmo de se localizar a empresa atuante no ramo, por conta, sobretudo, da natureza desmaterializada do ambiente digital, faz com que já seja complicada a identificação da receita, imagine do lucro da pessoa coletiva. Vejamos, por exemplo, a hipótese de uma empresa internacional<sup>415</sup>, que, seguindo a tendência da seara digital como ambiente transfronteiriço<sup>416</sup>, atua em dois ou mais países. Como apurar corretamente qual seria o exato lucro decorrente das *atividades digitais* exercidas em cada jurisdição, sendo que ela poderia não ter presença física em nenhum dos territórios?

Assim sendo, visualiza-se que a inviabilidade da apuração e da consequente fiscalização dos lucros de *atividades digitais*, que podem ser exploradas em mais de uma jurisdição, afastam quaisquer sustentações de previsão da incidência do IED sobre o lucro oriundo das *atividades digitais*.

Outrossim, não se apresenta como simples a identificação das receitas das *atividades digitais* para servirem como base tributável ao IED. Exatamente por isto, será facilitada esta situação com a exigência de inscrição prévia de empresas que desejem explorar *atividades digitais* em Portugal<sup>417</sup>, bem como a responsabilidade de oferecimento de informações fiscais por instituições portuguesas que participem da operação, tais como intermediárias, bancos, casas de remessa, serviços de pagamento, etc.<sup>418</sup>

Corroboramos com a adoção da receita bruta como base tributável ao IED o próprio princípio de movimento europeu a respeito da matéria, visto que a Proposta de Diretiva que

---

<sup>414</sup> O que não significa desrespeito ao disposto no art. 104.º, n.º 2, da CRP, conforme explanado no item “**3.1.3. Porquê especial (e substitutivo)?**”.

<sup>415</sup> No sentido de atuar em mais de uma jurisdição.

<sup>416</sup> Fala-se num *cyberspace* de natureza global e sem o estabelecimento de fronteiras (FUERTES, Mercedes. *European.... Op. cit.*, p. 8).

<sup>417</sup> Em sentido semelhante à exigência da CMVM - às *crypto exchanges* - e às empresas atuantes no ramo do jogo. Vide, respetivamente, o item “**3.2.1. Delimitação da incidência**” (desta tese) e o art. 9.º do Decreto-Lei n.º 422/89.

<sup>418</sup> Conforme item “**3.2.4. Critério para a localidade da tributação e necessidade de registo**”.

trataria do DST da UE, a qual não teve continuidade por decisão do Conselho da UE em março de 2019, trouxe que este imposto incidiria sobre as “[...] receitas brutas de uma empresa decorrentes da prestação de determinados serviços digitais”<sup>419</sup>.

Assemelha-se ao supracitado as iniciativas de outros países europeus que tributam ou pretendem tributar também as receitas que consideram ligadas ao digital, sejam de publicidade *online*, casos de Hungria e Áustria, sejam provenientes do fornecimento de interface digital, da publicidade direcionada e da transmissão de dados recolhidos sobre os utilizadores para fins publicitários, nas hipóteses selecionadas pela França<sup>420</sup>.

Em mesma toada, o Projeto de Lei 1123/XIII/4<sup>a</sup>, apresentado no ano de 2019, propunha como base tributável do “Imposto sobre Determinados Serviços Digitais” o “[...] montante das receitas obtidas pela prestação de serviços digitais sujeitas a imposto, realizadas em território nacional, excluindo, caso aplicável, o montante devido a título de Imposto sobre o Valor Acrescentado ou outros impostos equivalentes”<sup>421</sup>.

Nestes termos, considerando todas as devidas justificativas apresentadas, aliadas ao facto de que a base proposta ao IED apresenta consonância com a CRP e coerência com o que vem sendo trabalhado internacionalmente, cumprindo-se, inclusive, com o papel de uma adequada política fiscal que leva em conta também o cenário externo, além de observar - na legislação - a constante internacionalização das empresas nacionais<sup>422</sup>, a receita bruta decorrente da exploração empresarial das *atividades digitais*, ressalvadas aquelas próprias de instituições de crédito e/ou sociedades financeiras, bem como as sujeitas a outros impostos especiais, como o IEJO, consagra-se como base do IED.

---

<sup>419</sup> Página 7 da Proposta de Diretiva no sítio da União Europeia. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Último acesso em: 25/03/2022.

<sup>420</sup> ASEN, Elke. «What European.... *Op. cit.*»

<sup>421</sup> Art. 7.º, n.º 1, do Projeto. Disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c6379395953556c4a5447566e4c305276593356745a57353062334e4a626d6c6a6157463061585a684c7a5a6a596a6c6a4f5752684c5745794e4759744e4749304d7931684e7a42694c544e6b4f575a685a6d45795a5455775979356b62324d3d&fich=6cb9c9da-a24f-4b43-a70b-3d9fafa2e50c.doc&Inline=true>. Último acesso em: 02/05/2021.

<sup>422</sup> NABAIS, José Casalta. «A Soberania Fiscal no Actual.... *Op. cit.*, p. 502.

### 3.2.4. Critério para a localidade da tributação e necessidade de registo

Evidentemente que por estarmos diante da criação de um imposto nacional, em regra, a sua incidência recairá sobre factos jurídicos tributários ocorridos em Portugal, isto devido ao princípio da *territorialidade* preconizar que “as leis estaduais aplicam-se na jurisdição territorial do Estado que as emana”<sup>423</sup>.

Sem maiores polémicas, a conceção clássica do referido princípio traduz ideia de que as leis tributárias somente teriam aplicabilidade aos factos ocorridos nos limites territoriais da ordem jurídica em que se encontram inseridas, independentemente de aferir outras possíveis situações do sujeito passivo, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência<sup>424</sup>. Essa visão “rígida” é criticada por diversos autores por não cumprir exatamente com o que é a realidade jurídica mais moderna e pelo facto de que é exteriorizado em três critérios, a saber: (I) em sentido positivo e negativo; (II) em sentido real e pessoal; e (III) em sentido material e formal<sup>425</sup>.

Em apertado resumo, teríamos, no entendimento da doutrina: (I) a vertente positiva dando suporte às leis nacionais para que sejam aplicadas em todo limite territorial nacional, tanto aos nacionais como aos estrangeiros, enquanto a negativa é visualizada na noção da ausência de aplicação das leis estrangeiras no território nacional; (II) o sentido real e pessoal da *territorialidade* é pautado pela ligação com o território se dar por mecanismo de natureza objetiva ou subjetiva, respetivamente; e (III) a feição material está relacionada à definição do âmbito ou alcance de aplicação do imposto pela lei, ao passo que a formal corresponde à de execução do crédito tributário coercitivamente<sup>426</sup>.

Corretas são as reflexões acerca da *territorialidade*, uma vez que se a questão fosse tão óbvia como defendida na sua aceção clássica, sequer teríamos de enfrentar casos de dupla tributação, potencializados pelos desdobramentos da *territorialidade* na forma supracitada,

---

<sup>423</sup> CARLOS, Américo Brás. *Impostos.... Op. cit.*, p. 204.

<sup>424</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional. Op. cit.*, p. 23.

<sup>425</sup> Conforme pode ser visto em obra de ALBERTO XAVIER. *Direito Tributário Internacional. Op. cit.*, p. 23, o autor acaba por, além de tecer críticas ao conceito clássico do princípio da territorialidade, inclusive citando os autores Alfredo Augusto Becker, A. D. Giannini e Niboyet, expor a necessidade de observância destes três critérios para o adequado entendimento e aplicação da territorialidade.

<sup>426</sup> CARLOS, Américo Brás. *Impostos.... Op. cit.*, pp. 204-207.



assim como pela alternativa de adoção do princípio da *nacionalidade*, no qual prevaleceria a condição de cidadão de determinado país em detrimento da sua localização.

De todo o modo, independentemente da classificação doutrinária utilizada, o que pode ser extraído disto é que uma noção pura e simples relativa à *territorialidade*, leia-se, a concepção clássica, não prosperará, já que pode haver a criação de exceções ao princípio<sup>427</sup>, inclusive com deslocamento ao da *nacionalidade*, bem como deve-se verificar como o sujeito passivo conecta-se territorialmente com o local do imposto.

Não sendo o caso de a tributação do IED estar embasada na *nacionalidade* nem em eventual qualificação ou localização da empresa atuante no ramo<sup>428</sup>, já que é pretendida a exigência do imposto sobre as *atividades digitais*, devemos melhor compreender o critério que será utilizado para que seja identificada a localidade da prática do facto gerador do IED, pois, somente, desta maneira, visualizaremos como efetivamente ocorrerá a sua imposição. Em outras palavras, é afirmar que a *territorialidade* nos demanda identificar o elemento conectivo dela com o sujeito passivo para que este seja adequadamente tributado.

Pois bem, ao longo de toda a presente tese reforçamos ser inerente às *atividades digitais* a desmaterialização e a conectividade, além da forte tendência à desvinculação com aspetos físicos, razões pelas quais a principal dificuldade de se promover a tributação do digital reside na frequente ausência de um suporte físico na localidade em que as atividades são exercidas.

A solução proposta com a instituição do IED seria exatamente voltada à identificação de onde a atividade - *digital* - é explorada e/ou exercida e não efetivamente na verificação da localidade em que a empresa está fisicamente instalada, quebrando, portanto, com as noções mais clássicas e preliminares de *estabelecimento estável*<sup>429</sup>.

Evoluções e novas vertentes, além de conceitos alternativos ao *estabelecimento estável* foram surgindo, conforme abordagem pormenorizada no item “2.2. SUPORTE FÍSICO”. No âmbito digital, tem sido bastante explorada a teoria da *presença digital*

---

<sup>427</sup> Como quando há manuseio do princípio da *universalidade* ou do *world-wide-income*, que permitiria uma ampliação da aplicação da norma interna para fora de seu território, em aplicação extraterritorial (XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional. Op. cit.*, p. 231).

<sup>428</sup> Por isto se exterioriza como um imposto real, consoante o disposto no item “3.2.2. Incidência Subjetiva”.

<sup>429</sup> Conforme mais bem explicado ao longo do item “2.2. SUPORTE FÍSICO”.

*significativa*<sup>430</sup>, que supriria, ou até substituiria, a questão do *estabelecimento estável* neste ramo, constatando-se um “comparecimento” digital significativo, independentemente da existência da presença física em determinada jurisdição.

Entretanto, engana-se quem deixa de aprofundar no assunto e deduz que a aludida teoria corresponde à perfeita solução de *estabelecimento estável* no cenário digital, pois enxergamos que os requisitos necessários à sua constatação são, em verdade, limitadores para a superação das dificuldades oriundas da digitalização dos negócios, afinal, os parâmetros para a identificação deste instituto jurídico nos impedem de atribuir a *presença digital significativa* às empresas que não atinjam resultados pré-definidos de receita, usuários ou contratos celebrados, deixando de abarcar integralmente a *atividade digital*, já que somente alcançaria esta atuação se praticada por grandes corporações<sup>431</sup>.

Contendo abrangência demasiadamente limitada, a *presença digital significativa* não constitui o critério que será utilizado para os fins de elemento de conexão entre a *atividade digital* explorada empresarialmente e o poder de tributar de Portugal, sobretudo no que diz respeito à *territorialidade* e no sentido de se exigir a incidência do IED.

Entendemos, portanto, que deve ser considerado, no âmbito do IED, a *presença económica* como regra conectiva, inclusive sem a complementação pelo vocábulo *significativa*<sup>432</sup>, para que, a exemplo, da *presença digital significativa*, não dependa de parâmetros mínimos à sua caracterização, pois entendemos pela necessidade de aplicação do critério a todos que pratiquem *atividades digitais*, sem nenhuma distinção relativa ao tamanho da empresa.

Justificando a opção, a compreensão é de que o IED se direciona à obtenção de resultados financeiros, *in casu*, receitas, das *atividades digitais* nos limites territoriais de uma determinada jurisdição, sem que seja relevante a identificação de presença física daquele atuante no local. Logo, este critério que apresenta, fundamentalmente, viés

---

<sup>430</sup> Maiores detalhamentos podem ser encontrados no item “2.2.2. Do estabelecimento estável à presença digital significativa”.

<sup>431</sup> Afinal, fala-se na prestação de serviços digitais exercida por meio de uma plataforma/interface digital com: (I) receita anual oriunda dos serviços digitais de € 7.000.000,00 (sete milhões de euros) ou mais; (II) ao menos, 100.000 (cem mil) usuários dos serviços digitais no ano fiscal; ou, (III) no mínimo, 3.000 (três mil) contratos celebrados com usuários no ano fiscal (CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim. «Da Instalação... *Op. cit.*, p. 162).

<sup>432</sup> O que faria o critério ser denominado *presença económica significativa*.

económico, é o que sustenta compatibilidade com o IED, diferentemente de outros conceitos como o *estabelecimento estável* e a *presença digital significativa*<sup>433</sup>.

Até porque, a utilização da *presença económica* permite que o IED cumpra com a “aproximação” do sujeito passivo à jurisdição portuguesa, tendo por base a *atividade digital* exercida, ainda que 100% (cem por cento) digitalmente, no país, sendo irrelevante a verificação de eventual sede ou presença física da pessoa coletiva. Ademais, não estabelecer limites mínimos, sejam de receita, de n.º de usuários ou de quantidade de contratos, para uma *presença económica significativa*, e por isso, *presença económica* unicamente<sup>434</sup>, resulta no abarcamento de toda e qualquer empresa que explore empresarialmente *atividades digitais*, sem discriminações ou exclusões por seu porte, evitando-se que seja apenas uma solução parcial à tributação da referida atividade.

Em conclusão, a tributação do IED se dará no local onde é exercida a *atividade digital*, definido pelo critério da *presença económica*, já que é tributável a receita decorrente deste tipo de atividade.

Essa *presença económica* está bastante ligada à figura do usuário, posto que, em regra, será constatada por meio da utilização e pagamento dele, na medida em que consome o “produto” da *atividade digital*<sup>435</sup>, por exemplo, o pacote de assinatura de uma plataforma de *streaming* e a aquisição de um aplicativo ou um SaaS.

A dúvida que surge neste estágio corresponde à identificação da localidade do usuário, em forma que possua compatibilidade com o cenário digital. Ora, se o dinamismo e a desmaterialização que acompanham este ambiente se aplicam às pessoas coletivas que exploraram atividades no ramo, é dedutível que a realidade não será diferente ao usuário, o que, de facto, se concretiza pela facilidade de obtenção de acesso a diversos tipos de “produtos” da *atividade digital*, mesmo que fora de sua residência.

---

<sup>433</sup> Maiores explicações atinentes à incompatibilidade de teorias que cercam a noção de estabelecimento estável com o IED podem ser visualizadas no item “**2.2.3. IED vs Estabelecimento estável**”.

<sup>434</sup> Excluindo-se o vocábulo significativa.

<sup>435</sup> “Produto” no sentido de resultado da *atividade digital*, não propriamente de mercadoria física entregue ao consumidor, até por conta da distinção realizada entre *atividade digital* e *atividade por meio digital*, sobretudo no item “2.1. ATIVIDADE DIGITAL VS ATIVIDADE POR MEIO DIGITAL”.

Além da desmaterialização, outra forte marca da economia digital é a conectividade<sup>436</sup>, a qual, por meio dos mais variados dispositivos, tais como celulares, computadores, *tablets*, *smartwatches* e *smart TVs*, considera o IP do utilizador como o seu endereço, inclusive para definir o que colocará à disposição deste. Exemplo disto são as plataformas de *streaming*, que apresentam catálogo de conteúdo diferente a depender do IP do usuário, exatamente por conta de preferências da região<sup>437</sup>, bem como por questões de direitos autorais e/ou licenças diversas<sup>438</sup>.

Nesse sentido, em virtude de as *atividades digitais* serem desempenhadas essencialmente em ambiente digital, portanto, sem necessariamente se vincularem a algum aspeto físico ou efetivamente palpável<sup>439</sup>, é natural que a residência fixa do consumidor não seja o fator mais importante, razão pela qual a “residência” considerada pelas empresas do ramo geralmente se pauta pelo IP do usuário.

Desta feita, não faz sentido algum, no âmbito do IED, considerarmos a residência do usuário na aceção mais clássica, ou seja, de permanência física em determinado local (*corpus*) com a intenção de se tornar residente em certo país (*animus*)<sup>440</sup>. Afinal, a velocidade como se desenvolvem as *atividades digitais* e são consumidos “produtos” de sua exploração empresarial impedem que requisitos como a permanência em solo português por mais de 183 dias seguidos ou interpolados, nos termos do art. 16.º, n.º 1, a), do CIRS, venham a ser exigidos para a definição da residência do usuário para os fins do referido imposto.

Em visão semelhante, o próprio Projeto de Lei 1123/XIII/4<sup>a</sup>, que chegou a ser apresentado em Portugal, defendia a utilização do IP dos usuários como parâmetro à

---

<sup>436</sup> JORGE, Alexandre Teixeira; CORRÊA, Vanessa Benelli; SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. «Tributação.... *Op. cit.*, p. 158.

<sup>437</sup> COSSETTI, Melissa Cruz. «Por que o catálogo da Netflix é diferente de um país para outro». *Technoblog*, 2018. Disponível em: <https://tecnoblog.net/responde/por-que-o-catalogo-da-netflix-e-diferente-de-um-pais-para-outro/>. Último acesso em: 03/05/2022.

<sup>438</sup> MESSIAS, Ewerton Ricardo; VITA, Jonathan Barros. «Availability de Obras no Netflix e Direitos Autorais: complexidades dos contratos multinível – produção, transmissão e syndication» in *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM*, volume 13, n.º 3, dezembro de 2018, p. 1169. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/31802>. Último acesso em 03/05/2022.

<sup>439</sup> Como um objeto físico: um veículo automotor, um eletrodoméstico, um utensílio para a casa, por exemplo.

<sup>440</sup> XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional. Op. cit.*, p. 283.

tributação de determinados serviços digitais<sup>441</sup>. A Proposta de Diretiva a respeito do DST da UE também estabelecia, em mesma sintonia, que:

[...] os utilizadores são considerados como estando localizados no Estado-Membro do endereço IP (protocolo Internet) do dispositivo utilizado ou, caso seja mais exato, de qualquer outro método de geolocalização<sup>442</sup>

Assim sendo, o posicionamento é pela utilização do IP do usuário para a definição de sua localidade e, conseqüentemente, do local da tributação do IED, podendo haver substituição por outro mecanismo de geolocalização que venha a substituí-lo ou supri-lo<sup>443</sup>. Frise-se, inclusive, que a proposição desta regra se dá exatamente por conta de se prever a tributação no território em que está sendo explorada a *atividade digital*.

Claramente que o cenário mais natural seria, no caso do IED, de se ter um usuário situado em Portugal, utilizando-se dispositivo que conferisse IP (ou geolocalização) no país, com - origem de ou ordem de - pagamento também no país, já que, mesmo que a *atividade digital* fosse exercida por empresa situada em outra jurisdição, o consumo estaria se dando em solo lusitano.

Entretanto, o uso de VPNs<sup>444</sup>, que, em pequena síntese, possuem o condão de criptografar o tráfego pela internet, funcionando como “intermediárias” entre o dispositivo do usuário e a internet, modifica o endereço de IP original, em razão da conexão do usuário com servidor intermediário, que transmite os dados de navegação à página de destino. Deste modo, faz-se necessário o incremento de meios fiscalizadores que coibam eventuais desvios ou simulações de onde se situa o usuário.

Para tanto, o entendimento é de que a legislação instituidora do IED deverá vir acompanhada da obrigação de prévio registo das pessoas coletivas que pretendam explorar

---

<sup>441</sup> “Para garantir que só serão sujeitas a imposto a prestação de serviços digitais que se podem considerar vinculadas de algum modo com o território nacional, será utilizado endereço do Protocolo IP dos dispositivos de acesso”. Vide a página 4 do citado Projeto de Lei. Disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c6379395953556c4a5447566e4c305276593356745a57353062334e4a626d6c6a6157463061585a684c7a5a6a596a6c6a4f5752684c5745794e4759744e4749304d7931684e7a42694c544e6b4f575a685a6d45795a5455775979356b62324d3d&fich=6cb9c9da-a24f-4b43-a70b-3d9fafa2e50c.doc&Inline=true>. Último acesso em: 03/05/2022.

<sup>442</sup> Consoante o descrito na página 13 da Proposta de Diretiva, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Último acesso em: 03/05/2022.

<sup>443</sup> Portanto, se a tecnologia evoluir a ponto ter termos outro meio de identificação da localidade do usuário ou, ainda, se algum dispositivo for incompatível, hoje ou futuramente, com a visualização do IP, podendo ser utilizado outro meio de identificação da posição do usuário.

<sup>444</sup> Ou, em tradução livre, Redes Particulares Privadas.

*atividades digitais* no país. Trata-se de prática já observável tanto no cenário digital português, por imposição de registo das *crypto exchanges* perante a CMVM<sup>445</sup>, como na atividade “física” do jogo, em regime até mais rígido - de concessão -, por força do art. 9.º da Lei do Jogo (Decreto-Lei n.º 422, de 02 de dezembro de 1989).

O intuito é de exigir que as empresas se registem, ofertando informações relevantes à fiscalização da Administração Tributária e Aduaneira ou outro órgão que venha a ser indicado no tocante ao IED, como: a origem/nacionalidade da empresa; o local da sede física, se houver; as *atividades digitais* que exercerá ou pretende explorar; a forma que realizará cobranças/recebimento de pagamentos de usuários, se diretamente ou por meio de intermediário<sup>446</sup>; e a indicação de representante da empresa perante a fiscalização portuguesa<sup>447</sup>.

A ideia é seguir as bases do registo *online* de representações permanentes (ou de sucursais *online*), conforme previsto pelo Decreto-Lei n.º 109-D/2021, que vem transpor o estabelecido pela Diretiva (UE) 2019/1151<sup>448</sup>, com alguns adicionais decorrentes do facto de estar sendo criado um imposto especial, justificando-se certas especificidades para o IED.

Ademais, compreende-se que será papel da empresa registada fomentar o órgão fiscalizador das informações necessárias à tributação pelo IED, bem como auxiliá-lo na identificação e combate de casos de “desvio” de localidade de usuários, mormente por meio de VPN.

Encerrando-se o assunto, no tocante à hipótese de indicação de um terceiro responsável pelos pagamentos de usuários situados em Portugal, salientamos a importância de estatuir-se, em relação a esta empresa, a responsabilidade tributária solidária, que é possível, nos termos do art. 22.º, n.º 4, da LGT, quando se prevê regra em sentido contrário à tradicional subsidiariedade<sup>449</sup>.

---

<sup>445</sup> Vide “Dossier de Registo” às *crypto exchanges* no sítio da CMVM. Disponível em: <https://www.cmvm.pt/pt/SDI/DossierDeRegisto/EstruturasDeMercadoESistemas/Pages/Estruturas-de-mercado-e-sistemas.aspx>. Último acesso em: 04/05/2022.

<sup>446</sup> Por exemplo, uma empresa de solução e/ou intermediação de pagamentos.

<sup>447</sup> Semelhante à figura de um administrador, sobretudo também para ser o contato/interlocutor com a fiscalização.

<sup>448</sup> Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32019L1151&from=PT>. Último acesso em: 04/05/2022.

<sup>449</sup> CARLOS, Américo Brás. *Impostos: teoria geral*. *Op. cit.*, p. 65.

Assim defendemos, pois cremos que seria necessário à adequada observância do IED, evitando-se riscos de utilização intermediária que a pessoas coletivas exploradora de *atividades digitais* escondesse-se atrás desta, furtasse-se ou esquivasse-se do pagamento relativo ao imposto ou, ainda, criasse dificuldades ao fornecimento de informações, sejam cadastrais sejam financeiras, sob o argumento de sigilo, de leis gerais de proteção de dados ou de ausência de posse de informações, que estariam com a empresa de solução ou intermediação de pagamentos.

Na eventualidade de se considerar que por questões de política externa, notadamente no que concerne ao incentivo de investimento estrangeiro no país<sup>450</sup>, a regra supra acaba por ser demasiadamente rígida, entendemos que, alternativamente - e no mínimo -, deve ser estabelecida a obrigação deste “terceiro” proceder ao fornecimento de todas as informações solicitadas pela fiscalização portuguesa, em total transparência, permitindo-se a correta observância ao IED e as disposições legais a ele aplicáveis.

---

<sup>450</sup> NABAIS, José Casalta. «A Soberania Fiscal no Actual... *Op. cit.*, p. 502.

## CAPÍTULO IV – BREVES COMPARATIVOS COM MOVIMENTOS LIGADOS AO DIGITAL

### 4.1. IED VS PILAR UM DA AÇÃO 1 DO BEPS

Como consequência dos avanços na Ação 1 do BEPS, recentes posicionamentos da OCDE tiveram destaque na cena internacional, nomeadamente os Pilares Um e Dois oriundos da referida Ação, que foram considerados soluções à referida Ação em declaração de outubro de 2021<sup>451</sup>.

Ainda que ambos os Pilares tenham sido abordados preliminarmente neste estudo<sup>452</sup>, é importante tecermos alguns comentários adicionais a respeito deles, limitando-nos ao Pilar Um no presente item e promovendo análise sobre o Pilar Dois sequencialmente, para que possamos constatar a compatibilidade da instituição do IED perante o definido internacionalmente, portanto, a verificação do regular exercício da soberania fiscal portuguesa na criação do novo imposto, aqui proposto.

Em apertada síntese, o conteúdo do Pilar Um denota a busca por uma tributação mais adequada entre países no que tange às multinacionais, permitindo-se às jurisdições terem direito ao recebimento de tributos oriundos destas empresas independentemente da presença física da empresa em seu território, uma vez que o nexos estabelecido não leva em consideração a questão física, mas sim aspetos económicos<sup>453</sup>. A principal ideia do Pilar Um é ultrapassar as regras jurisdicionais de atribuição de direitos fiscais nos tratados para prevalecer sobre as noções de estabelecimento estável enquanto manifestação de presença tributável e/ou de realização de negócios em certo local<sup>454</sup>.

---

<sup>451</sup> OCDE. *Statement.... Op. cit.*

<sup>452</sup> Vide item “**2.2.2. Do estabelecimento estável à presença digital significativa**”.

<sup>453</sup> € 1.000.000,00 (um milhão de euros) ou € 250.000,00 (duzentos e cinquenta mil euros) de receita provenientes da jurisdição, a depender do porte desta (PIB inferior ou superior a € 40.000.000,00 (quarenta mil milhões de euros)). Vide AVI-YONAH, Reuven. «The International.... *Op. cit.*, p. 524.

<sup>454</sup> WILKIE, J. Scott. «Next steps for the OECD Pillars: moving from a political deal to an enforceable law» in *Tax notes international*, volume 104, n.º 8, 22 de novembro de 2021. [s.l.], [s.n.], 2021, pp. 889-903. Versão digital disponível em: <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/digital-economy/next-steps-oecd-pillars-moving-political-deal-enforceable-law/2021/11/22/7clt1>. Último acesso em 10/05/2022.



Diante disso, visualizamos que a conexão deste Pilar com a questão do digital se dá exatamente pela inovação conceitual introduzida no sentido da definição da jurisdição competente para tributar não depender da aferição do estabelecimento estável nem de regras do *arm's length*<sup>455</sup>.

Em que pese a aproximação do Pilar Um com o IED no que tange ao afastamento com a questão física para a identificação do local da tributação, as semelhanças entre estes encerram-se por aí, na medida em que, diferentemente do IED, o citado Pilar não aduz à criação de nenhum tributo sobre o digital, já que retrata de critério objetivo de tributação; além de não abranger a *atividade digital* na sua totalidade, visto apresentar limitação quanto à sua aplicabilidade, em virtude de somente ter enfoque nas multinacionais.

Assim sendo, reforça-se a imprescindibilidade da criação do IED, uma vez que o Pilar Um, apesar da sua relevância e necessidade de observância, não resolve o problema da tributação decorrente da (r)evolução digital, já que apenas pretende promover uma alocação - mais justa - da tributação das multinacionais, que podem ou não explorar *atividades digitais*, entre jurisdições, sem considerar o conceito tradicional de estabelecimento estável.

É verdade que, sob o pretexto do Pilar Um, alguns países assumiram o compromisso de revogar seus DSTs unilaterais<sup>456</sup>, ainda que nenhum destes tenham estrutura semelhante ao IED, notadamente, de imposto especial e imputável a todas as *atividades digitais*, exceto se praticadas por instituições de crédito e/ou sociedades financeiras<sup>457</sup>.

Ressaltando-se a ausência de unanimidade em relação à revogação dos DSTs<sup>458</sup>, entendemos que esta conduta revogatória representa demasiada incoerência diante do argumentado nos parágrafos anteriores, sem contar que pouco adiantará a retirada da vigência dos DSTs, tendo em vista que o Pilar Um não se propõe a criar imposto nem a sanar o problema da tributação sobre o digital integralmente, ante a sua abrangência limitada às multinacionais.

---

<sup>455</sup> AVI-YONAH, Reuven. «The International.... *Op. cit.*, p. 524.

<sup>456</sup> MEHBOOB, Danish. «European.... *Op. cit.*.

<sup>457</sup> Nos termos do item “**3.2.1. Delimitação da incidência**”.

<sup>458</sup> Áustria, França, Itália, Espanha e Reino Unido teriam acordado pela revogação, ao contrário da Índia e da Turquia que não integram o acordo, além da Indonésia e do Vietnã que podem retardar a revogação de seus impostos locais (MEHBOOB, Danish. «European.... *Op. cit.*).

Mesmo que, hipoteticamente, considerássemos que o Pilar Um fosse a solução à tributação do digital<sup>459</sup>, devemos realçar que este não se encontra pronto para propagar seus efeitos, já que, apesar de estabelecer algumas regras, diretrizes e escopo, a própria OCDE abriu consulta pública, em fevereiro de 2022, para que contribuições acerca de modelo/rascunho das regras ligadas ao nexo e sobre as fontes de receita<sup>460</sup>.

Visão similar possui alguma doutrina, que questiona o que efetivamente foi acordado se, por exemplo, o mecanismo vinculativo e obrigatório à solução de conflitos segue indeterminado e para alguns países este será eletivo<sup>461</sup>, bem como, em que pese a recente proposta dos Pilares em outubro de 2021<sup>462</sup>, apresenta proposta alternativa à dinâmica do Pilar Um<sup>463</sup>.

Nesse diapasão, ao passo que vemos o IED apto a ser implementado e imediatamente exigível, enxergamos o Pilar Um com um caminho mais árduo até a sua colocação em prática. O estágio prematuro do referido Pilar não se replica ao IED e, a nosso ver, reforça, ainda mais, a necessidade de o instituímos.

Em conclusão, o facto de o Pilar Um não projetar a criação de um imposto sobre o digital nem sequer alcançar a *atividade digital* completamente, já que é, em verdade, um critério objetivo para a realocação - ou à mais adequada distribuição - da tributação, forçamos a identificar a inexistência de conflito entre a criação do IED e a evolução do citado Pilar, sendo plenamente viável a coexistência de ambos os institutos, sem que a instituição do imposto português (IED) represente qualquer excesso ao regular exercício da sua soberania fiscal.

---

<sup>459</sup> Que não é o caso por tudo que temos argumentado.

<sup>460</sup> Trata-se do “*Pillar One – Amount A: Draft Model Rules for Nexus and Revenue Sourcing*”, com a chamada à consulta pública feita no próprio *site* da OCDE e repercutida pela UE, conforme, respetivamente, os links: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-invites-public-input-on-the-draft-rules-for-nexus-and-revenue-sourcing-under-pillar-one-amount-a.htm>; e [https://ec.europa.eu/taxation\\_customs/news/fair-taxation-take-part-oecd-new-public-consultation-certain-aspects-pillar-1-international-2022-02-07\\_en](https://ec.europa.eu/taxation_customs/news/fair-taxation-take-part-oecd-new-public-consultation-certain-aspects-pillar-1-international-2022-02-07_en). Últimos acessos em: 17/05/2022.

<sup>461</sup> BRAUNER, Yariv. «Agreement? What Agreement? The 8 October 2021, OECD Statement in Perspective» in *Intertax*, volume 50, n.º 1, 2022. [s.l.]: Wolters Kluwer, 2022, p. 3.

<sup>462</sup> JALAN, Nupur; MISQUITH, Elvira. «What.... *Op. cit.*»

<sup>463</sup> GRAETZ, Michael J.. «A Major Simplification of the OECD’s Pillar 1 Proposal» in *Tax Notes Federal*, volume 170, 11 de janeiro de 2021. [s.l.]: [s.n.], 2021, pp. 223-224. Disponível em: [https://scholarship.law.columbia.edu/faculty\\_scholarship/2731](https://scholarship.law.columbia.edu/faculty_scholarship/2731). Último acesso em: 13/05/2022.

## 4.2. IED VS PILAR DOIS DA AÇÃO 1 DO BEPS

A exemplo do Pilar Um, o Pilar Dois da Ação 1 do BEPS foi anteriormente abordado neste trabalho<sup>464</sup>, ficando-se constatado que foi emanado com a perspectiva de combater a baixa tributação das multinacionais, sobretudo com atuação digital, com a proposição de um imposto mínimo global, a ser incorporado nos ordenamentos jurídicos em 2022, com início da produção de efeitos no ano de 2023, conforme declaração da OCDE/G20, no âmbito do BEPS em julho de 2021, e relatório de progresso do *Inclusive Framework* BEPS finalizado em setembro de 2021<sup>465</sup>, além de declaração de outubro de 2021 sobre os Dois Pilares como soluções à Ação 1 do BEPS<sup>466</sup>.

Diante da adesão de 137 (cento e trinta e sete) países e jurisdições em outubro de 2021, a OCDE divulgou regras modelo para a implementação doméstica do referido imposto em dezembro de 2021, expressando a observância de um sistema coordenado com as regras do *Global anti-Base Erosion Rules* (GloBE), no tocante à definição de multinacionais para os fins do imposto; o estabelecimento de mecanismo para o cálculo da taxa de imposto efetiva, em especial para se definir o montante adicional a ser pago; e a imposição da cobrança adicional às multinacionais<sup>467</sup>.

Naturalmente, visualizamos que se pretende uma atuação coordenada entre países para que o Pilar Dois seja colocado em prática e as multinacionais não consigam efetuar planejamentos que assegurem tributação abaixo da taxa mínima de 15% (quinze por cento) de imposto<sup>468</sup>. Certo é que, independentemente da sua abrangência, a compreensão é de que não estamos diante da efetiva instituição de um novo imposto, já que se trata de uma regra geral global antievasão manifestada objetivamente como um imposto mínimo<sup>469</sup>, que apresenta potencial para promover a redução da transferência de lucros (ou *profit shifting*)

---

<sup>464</sup> Igualmente, sobretudo, no item “**2.2.2. Do estabelecimento estável à presença digital significativa**”.

<sup>465</sup> OCDE. *OCDE/G20.... Op. cit.*

<sup>466</sup> OCDE. *Statement.... Op. cit.*

<sup>467</sup> OCDE. *OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax*, 20 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm>. Último acesso em: 25/05/2022.

<sup>468</sup> OCDE. *Statement.... Op. cit.*, p. 4.

<sup>469</sup> O autor fala ainda numa norma universal, que por meio de uma sistemática de “vergonha”, teria participação opcional dos países, porém obrigaria os que deixassem de aderi-la a reconhecer a tributação mínima por parte daqueles que a implementam (WILKIE, J. Scott. «Next.... *Op. cit.*).

das multinacionais, em que pese não ser considerada excessivamente inovadora por alguma doutrina<sup>470</sup>.

Refletindo o tema na esfera do Direito Comunitário Europeu, verifica-se o atual trâmite de Proposta de Diretiva relativa à garantia de um nível mínimo global de tributação para os grupos multinacionais na União<sup>471</sup>, a qual, além de replicar e pormenorizar a matéria no intuito de facilitar a implementação do Pilar Dois aos Estados-membros da UE, reafirma noção de exteriorização do imposto mínimo global como algo complementar ou adicional, ou seja, somente haverá complemento à tributação se não atingida a taxa mínima de 15% (quinze por cento)<sup>472</sup>, assegurando, em havendo aprovação da referida Proposta, um mínimo de tributação sobre os rendimentos das empresas situadas na UE<sup>473</sup>.

Sem maiores avaliações acerca de se o conteúdo introduzido pelo Pilar Dois é ou não inaugural<sup>474</sup>, facto é que trouxe algo nunca colocado em prática e que apresenta relevância num cenário em que é cada vez mais difícil o combate a planeamentos fiscais, mormente os abusivos e agressivos, das empresas. Afinal, estabelecer uma tributação mínima às multinacionais traduz-se como essencial para que estas empresas sejam adequadamente tributadas, além de se promover um desincentivo à busca de alocação de negócios em jurisdições com baixo impostos<sup>475</sup>, com a finalidade de evitar a tributação nos locais onde realmente há atuação empresarial.

Mesmo sendo provável que a OCDE, enquanto órgão internacional, tenha pleno conhecimento dos percalços à execução do veiculado pelo citado Pilar Dois, por haver ainda certa distância até a “linha de chegada”<sup>476</sup>, o ousado cronograma de implementação, que

---

<sup>470</sup> Segundo o autor, o Pilar Dois baseia-se no chamado, em 1997, “Single Tax Principle”, que, segundo ele, já era observado na adoção do crédito fiscal estrangeiro pelos Estados Unidos da América em 1918 e no desenvolvimento do primeiro modelo de Tratado Fiscal da Liga das Nações em 1927 (AVI-YONAH, Reuven. «The International.... *Op. cit.*, p. 525).

<sup>471</sup> Trâmite do Processo 2021/0433/CNS e redação da Proposta de Diretiva disponíveis em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/HIS/?uri=COM:2021:823:FIN>. Último acesso em: 25/03/2022.

<sup>472</sup> Conforme, dentre outras disposições da Proposta de Diretiva da UE, o “Fluxograma do funcionamento das regras na UE” constante na referida Proposta. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0823&from=PT>. Último acesso em: 10/05/2022.

<sup>473</sup> DOURADO, Ana Paula. «The EC Proposal of Directive on a Minimum Level of Taxation in Light of Pillar Two: some preliminary comments» in *Intertax*, volume 50, n.º 3, 2022. [s.l]: Wolters Kluwer, 2022, p. 200. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI2022029.pdf>. Último acesso em: 08/05/2022.

<sup>474</sup> No sentido de uma ideia nova, sem maiores vinculações a movimentos ou situações passadas.

<sup>475</sup> AVI-YONAH, Reuven. «The International.... *Op. cit.*, p. 525.

<sup>476</sup> WILKIE, J. Scott. «Next.... *Op. cit.*.

estipula como meta ter aplicações práticas já em 2023, nos obriga a analisar a compatibilidade da sua aplicabilidade com o IED.

Em primeira medida, as figuras jurídicas se afastam na medida em que o Pilar Dois estatui regras modelo visando à determinação de um nível mínimo de tributação às multinacionais<sup>477</sup>, por meio de duas de regras fiscais a serem introduzidas no direito nacional e numa regra prevista em convenções<sup>478</sup>, sendo que o imposto mínimo global não representa propriamente a criação de um imposto novo, que se sobreporá aos já existentes, pois, em verdade, representará unicamente o complemento da tributação na hipótese de não atingimento ao mínimo estabelecido<sup>479</sup>.

De outro lado, o IED é proposto sob a perspectiva de substituir a atual tributação das *atividades digitais* em Portugal, na busca por sanar o problema da tributação sobre o digital, logo, sua aprovação expressaria a instituição de um imposto novo no ordenamento jurídico nacional. Portanto, não se pode ter a falsa ideia de que os impostos nacionais, e aqui incluímos o IED, sairão de cena e darão espaço ao imposto mínimo global, pois este último é meramente algo adicional para assegurar a tributação mínima das multinacionais.

Em outros dizeres, enxergamos como evidente a compatibilidade do IED com o imposto mínimo global, já que o primeiro terá o condão de auxiliar o cumprimento do segundo se estivermos diante de multinacional que explore *atividade digital*, uma vez que a inclusão dos rendimentos oriundos das *atividades digitais* e a sua consequente tributação pelo IED podem compor o cálculo da taxa mínima de tributação exprimida pelo Pilar Dois.

A coexistência entre ambos os institutos jurídicos é ainda mais reforçada por direcionarem-se a situações jurídicas distintas, visto que se propõe o IED como imposto incidente apenas às *atividades digitais*, na forma explanada, sobretudo, no item “**3.2.1. Delimitação da incidência**”, ao mesmo tempo em que o imposto mínimo global, apesar de

---

<sup>477</sup> DOURADO, Ana Paula. «Pillar Two model rules: inequalities raised by the GloBE rules, the scope, and carve-outs» in *Intertax*, volume 50, n.º 4, 2022. [s.l]: Wolters Kluwer, 2022, p. 282. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI2022035.pdf>. Último acesso em: 10/05/2022.

<sup>478</sup> Conteúdo presente nas “Razões e objetivos da proposta” na Proposta de Diretiva da UE, destacando-se que as regras fiscais nacionais seriam da inclusão de rendimentos - com o seu correspondente mecanismo de apoio - e dos pagamentos subtributados, ao passo que a ligada às convenções seria a regra de sujeição a imposto. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:52021PC0823&from=PT>. Último acesso em: 10/05/2022.

<sup>479</sup> Taxa mínima de 15% (quinze por cento).

derivar do Pilar Dois da Ação 1 do BEPS, a qual foca nos desafios fiscais da digitalização<sup>480</sup>, não se limita às *atividades digitais*, mas sim volta-se às multinacionais, independentemente da área de atuação<sup>481</sup>, com o propósito de assegurar uma tributação mínima a estas.

Em suma, o IED em nada conflita ou impede a aplicabilidade dos ideais correspondentes ao imposto mínimo global por Portugal, já que este último não foi projetado para anular ou afastar a exigência de impostos vigentes nem, tampouco, para qualificar-se como um imposto às *atividades* - ou aos serviços – *digitais*. E mais, o IED contribuiria à tributação das multinacionais sujeitas às disposições do Pilar Dois, desde que explorem *atividade digital*, auxiliando no cumprimento ao mínimo tributável, constatando-se, assim, uma irrefutável relação de compatibilidade entre as figuras desses impostos.

#### 4.3. IED VS PROPOSTA DE DIRETIVA DO DST DA UE E PROJETO DE LEI 1123/XIII/4<sup>a</sup>

Diferentemente dos supracitados Pilares Um e Dois resultantes de trabalhos realizados pela OCDE e pelo G20 no âmbito da Ação 1 do BEPS<sup>482</sup>, a Proposta de Diretiva de um DST da UE e o Projeto de Lei 1123/XIII/4<sup>a</sup> não prosperaram, em virtude, respetivamente, da opção do Conselho da UE pela representação da União diretamente - e em bloco - na OCDE e da rejeição em votação a respeito do Projeto<sup>483</sup>, e, por isso, inexistem motivos para abordagens concernentes à compatibilidade ou coexistência destes movimentos com o IED, persistindo como relevantes apenas algumas relações comparativas para reforçar, ainda mais, a necessidade de instituição do tributo aqui proposto.

Preliminarmente, vale salientar que as tributações são discutidas em esferas diferentes, pois o DST da UE teria abrangência comunitária, ao passo que tanto o “Imposto

---

<sup>480</sup> Denominada a Ação 1, em língua inglesa, como “*Tax Challenges Arising from Digitalisation*”. Vide o *site* oficial da OCDE sobre o tema. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1/>. Último acesso em: 25/05/2022.

<sup>481</sup> Ainda que seja notável que a função do imposto mínimo global às *big techs*, que tem maior facilidade de alocação de lucros e rendimentos em jurisdições diversas, em especial por terem grande parte de seu patrimônio em questões imateriais ou intangíveis, podendo deslocar a titularidade de sua marca, patente e tecnologias em locais com maior vantagem fiscal.

<sup>482</sup> Sobretudo *in* OCDE. *Statement... Op. cit.*

<sup>483</sup> Conforme mais bem detalhado, respetivamente, nos itens “**3.1.1. Porquê (novo) imposto?**” e “**1.1.3. Soberania e harmonização fiscal no ambiente digital**”.

sobre Determinados Serviços Digitais” - do Projeto de Lei 1123/XIII/4<sup>a484</sup> -, como o IED, seriam manuseados nacionalmente.

Desta feita, na hipótese de vigência do DST da UE nos caberia avaliar o processo de aprovação da Diretiva que o implementasse, se trataria de um imposto indireto como alegado pela União<sup>485</sup>, sobretudo diante do teor dos arts. 113.º e 115.º do TFUE, e, principalmente, em que medida seria restringido o poder de tributar de Portugal para dispor sobre a matéria do imposto sobre o digital - ou sobre os serviços digitais -, inclusive considerando algumas limitações relativas à incidência, abordadas anteriormente no item **“3.1.1. Porquê (novo) imposto?”**.

A aprovação do Projeto de Lei 1123/XIII/4<sup>a</sup>, por seu turno, levar-nos-ia à discussão atinente à alteração e/ou complementação do previsto na redação final deste, uma vez que, caso a legislação fosse vigente, a implementação do IED teria de ser debatida no sentido de se verificar o destino do, à época, denominado “Imposto sobre Determinados Serviços Digitais”, portanto, se haveria revogação do texto legal anterior, se seria um complemento ao já existente, dentre outras hipóteses.

Facto é que, como nem a Proposta de Diretiva nem o Projeto de Lei foram aprovados ou seguem em trâmite para que possam vir a ser, a discussão nesta seara perde o objeto, contudo, parece-nos importante reafirmar algumas questões de conteúdo em comparação ao IED, com o fito de confirmar a essencialidade da instituição deste último na forma proposta nesta tese.

Como ponto inicial e comum entre os movimentos legislativos que não prosseguiram, ressaltamos que ambos apresentavam limitações relativas à incidência subjetiva e ao facto gerador, culminando numa proposição incompleta à tributação do digital. Melhor explicando, o DST da UE voltava-se unicamente às multinacionais, visto que estabelecia receita global e receita tributável na UE mínimas<sup>486</sup> e, no tocante ao objeto da

---

<sup>484</sup>

Disponível

em:

<https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c6379395953556c4a5447566e4c305276593356745a57353062334e4a626d6c6a6157463061585a684c7a5a6a596a6c6a4f5752684c5745794e4759744e4749304d7931684e7a42694c544e6b4f575a685a6d45795a5455775979356b62324d3d&fich=6cb9c9da-a24f-4b43-a70b-3d9fafa2e50c.doc&Inline=true>. Último acesso em: 11/05/2022.

<sup>485</sup> HORZEN, Fred van; ESDONK, Andy van. «Proposed 3%.... *Op. cit.*»

<sup>486</sup> Receita global superior a € 750.000.000,00 (setecentos e cinquenta milhões de euros) e receita tributável na UE maior do que € 50.000.000,00 (cinquenta milhões de euros), conforme o teor do art. 4.º, n.º

tributação, apesar de se identificar que incidiria sobre as “[...] receitas brutas de uma empresa decorrentes da prestação de determinados serviços digitais”<sup>487</sup>, possuía disposições que poderiam ensejar na exclusão de *atividades* - tipicamente - *digitais* do facto gerador do imposto<sup>488</sup>.

Não era distinta a realidade do Projeto de Lei 1123/XIII/4<sup>a</sup>, pelo qual se pretendia a aprovação do “Imposto sobre Determinados Serviços Digitais”. A própria nomenclatura já demonstra que nem todos os “serviços digitais” estariam abarcados pelo texto, o que fica confirmado pela definição da expressão “serviços digitais” como, apenas, os “serviços de publicidade *online*, de intermediação *online* ou de transmissão de dados” (art. 2.º, n.º 1, c)), com algumas exclusões expressas relevantes, como art. 3.º, n.º 2, c), que retira da incidência do imposto sobre os serviços de intermediação *online*<sup>489</sup>, nos quais entendemos que podem ser enquadrados os *marketplaces*, claramente inseridos na noção de *atividades digitais* para os fins de IED<sup>490</sup>. Já no que tange à sujeição passiva, igualmente, eram estipulados parâmetros mínimos de volume de negócios e de receita de serviços digitais para que determinada pessoa fosse considerada contribuinte<sup>491</sup>.

Em nosso entender, muito deste cenário se deve pela confusão que se faz entre as *big techs* e as *atividades digitais*, quando se compreende, equivocadamente, que as maiores empresas de tecnologia (*big techs*) somente possuem atuação no digital. Exemplificando, a *Apple Inc* possui desde vendas de aparelhos celulares e computadores, até a disponibilização de seu serviço de streaming (*Apple TV*), em mesmo sentido que a *Amazon.com Inc* vende

---

1, da Proposta de Diretiva. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Último acesso em 11/05/2022.

<sup>487</sup> Página 7 da Proposta de Diretiva no sítio da União Europeia. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Último acesso em: 11/05/2022.

<sup>488</sup> Caso do art. 3.º, n.º 4, (a), da Proposta, que, a nosso ver, poderia ocasionar a exclusão dos serviços de *streaming* da tributação por este DST da UE, conforme explicado no item “**3.1.1. Porquê (novo) imposto?**”.

<sup>489</sup> Projeto de Lei 1123/XIII/4<sup>a</sup> disponível em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c6379395953556c4a5447566e4c305276593356745a57353062334e4a626d6c6a6157463061585a684c7a5a6a596a6c6a4f5752684c5745794e4759744e4749304d7931684e7a42694c544e6b4f575a685a6d45795a5455775979356b62324d3d&fich=6cb9c9da-a24f-4b43-a70b-3d9fafa2e50c.doc&Inline=true>. Último acesso em: 11/05/2022.

<sup>490</sup> Vide o item “2.1. ATIVIDADE DIGITAL VS ATIVIDADE POR MEIO DIGITAL”.

<sup>491</sup> Consoante o art. 5.º do Projeto, cumulativamente deveriam ser visualizados: (I) volume de negócios superior a € 750.000.000,00 (setecentos e cinquenta milhões de euros) no ano fiscal; e (II) rendimento dos serviços digitais no território nacional fosse, no ano fiscal, superior a € 1.500.000,00 (um milhão e meio de euros).



produtos próprios em seu *site*, assim como também atua como *marketplace* e possui o seu *streaming* (*Prime Video*).

A grande questão é que as *big techs* exploram *atividades digitais*, porém não somente estas, devendo-se frisar que, na esteira do IED, a tributação da pessoa coletiva integralmente como se todas as suas atividades empresariais fossem digitais nos parece equivocada e não condizente com a realidade da empresa, que pode possuir atuação em ramos mais “convencionais”.

A problemática reside no “apetite” das fiscalizações por obter parcela das receitas das grandes corporações quando a preocupação deveria estar ligada à proposição de uma coerente e eficiente sistemática de tributação das *atividades digitais*. O facto das *big techs* estarem em evidência, seja por estarem entre as marcas mais valiosas do mundo<sup>492</sup>, seja por integrarem o rol das empresas que mais cresceram em valor nos últimos anos<sup>493</sup>, chama atenção e resulta numa sensação de “perda” por parte das jurisdições, que podem, com ou sem razão, entenderem que estas empresas estão sendo pouco ou inadequadamente tributadas em sua localidade.

Sem ingressar em polémicas concernentes aos planeamentos fiscais destas empresas<sup>494</sup>, o que nos importa é salientar que a exploração empresarial de *atividades digitais* não será unicamente realizada por *big techs*, já que, na realidade, até estas próprias, não nasceram com o porte que possuem hoje em dia, portanto, insta acentuar que pequenas empresas podem também desempenhar *atividades digitais*, sendo o problema da dificuldade de tributação frente à falta de vínculo com aspetos físicos do ramo existente independentemente do tamanho do negócio, e, inclusive, podendo apresentar maior complicação no caso de empresas de menor porte, visto que tendem a serem detentoras de

---

<sup>492</sup> Segundo a Forbes, 06 (seis) das 10(dez) marcas mais valiosas em 2020 eram do setor de tecnologia, sendo as 05 (cinco) primeiras ligadas ao setor, quais sejam: *Apple*, *Google*, *Microsoft*, *Amazon* e *Facebook*. Disponível em: <https://www.forbes.com/the-worlds-most-valuable-brands/#1a2fdde8119c>. Último acesso em 11/05/2022.

<sup>493</sup> Estudo da empresa de auditoria e consultoria PwC, que analisou as 100 (cem) maiores empresas globais no período, demonstrou, dentre outros fatores, que das 10 (dez) pessoas coletivas que mais cresceram entre março e dezembro de 2019, 05 (cinco) compõem o setor de tecnologia (p. 18), ao passo que, entre dezembro de 2019 e março de 2020, foram 03 (três) de 10 (dez) (p. 19). Vide: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/publications/assets/global-top-100-companies-2020.pdf>. Último acesso em 11/05/2022.

<sup>494</sup> Como, por exemplo, na alocação de bens intangíveis, sobre relativos à marca e às patentes, em jurisdições mais vantajosas fiscalmente.

mecanismos de controle de dados e operações menos detalhados que as grandes corporações<sup>495</sup>.

Em outras palavras, é afirmado que o problema da tributação das *atividades digitais* não está somente nas grandes empresas, está em todo o ambiente em que estas - atividades - são exercidas, independentemente do porte ou da estruturação da pessoa para a exploração destas, com o destaque de que, potencialmente, negócios menores podem apresentar maior dificuldade de fiscalização e de imposição de tributação.

Por fim, constatado que nem a Proposta de Diretiva de um DST da UE nem o Projeto de Lei 1123/XIII/4<sup>a</sup> conseguiriam tributar, adequada e integralmente, a *atividade digital*, ambos instituíam taxa de imposto na ordem de 3% (três por cento), nos termos dos arts. 8.<sup>os</sup> de cada um destes instrumentos, considerando a exclusão da importância devida a título de IVA ou outros impostos equivalentes<sup>496</sup>.

Essa dinâmica traduz um verdadeiro adicional de tributação aos que estivessem enquadrados nas hipóteses trazidas nos referidos textos legais e, sobretudo, atuassem na esfera digital<sup>497</sup>. Logo, diversamente do IED, que propõe uma tributação autêntica e específica à atividade, a citada Proposta de Diretiva e o mencionado Projeto de Lei acabariam por criar, ao invés de um imposto apropriado à *atividade digital*, um tratamento diferente, sem justificativa plausível, a quem atua no ramo, resultando numa espécie de “punição” pelo manuseio do digital se comparado com as atividades tradicionais, que não demandariam observância a este imposto e, assim, seriam beneficiadas frente às com atuação digital.

Mesmo que pudéssemos apresentar compreensão em função destes projetos legislativos visarem as multinacionais, não seria possível transportarmos esta noção ao IED,

---

<sup>495</sup> Ainda que não seja uma regra imutável, é o caminho mais lógico, na medida em que grandes empresas possuem maior poder financeiro, sem contar obrigações perante seus acionistas, que a depender do porte da empresa menor, não haverá.

<sup>496</sup> Consoante os arts. 3.º, n.º 2, da Proposta de Diretiva e 7º, n.º 1, do Projeto de Lei 1123/XIII/4<sup>a</sup>. Disponíveis, respetivamente, nos links a seguir: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>. Último acesso em 11/05/2022; e <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063484d364c793968636d356c6443397a6158526c6379395953556c4a5447566e4c305276593356745a57353062334e4a626d6c6a6157463061585a684c7a5a6a596a6c6a4f5752684c5745794e4759744e4749304d7931684e7a42694c544e6b4f575a685a6d45795a5455775979356b62324d3d&fich=6cb9c9da-a24f-4b43-a70b-3d9fafa2e50c.doc&Inline=true>. Últimos acessos em: 11/05/2022.

<sup>497</sup> Ainda que tivéssemos que considerar as definições de serviços digitais trazidas por estes instrumentos e não a proposta nesta tese (vide item “2.1. ATIVIDADE DIGITAL VS ATIVIDADE POR MEIO DIGITAL”).

visto que a mecânica deste último é diversa, estruturando-se como imposto especial e, portanto, excludente de outros impostos, além de ser aplicável a todos que exploram *atividade digital* e não apenas e tão somente às empresas de grande porte e/ou às *big techs*, o que, em nossa visão, corresponde ao mais condizente meio de tributar a *atividade digital* na busca de sanar o problema da ausência de suporte físico na atuação empresarial.

#### 4.4. IED VS LEI N.º 74/2020 e “TAXA NETFLIX”

A Proposta de Lei 44/XVI/1.<sup>a</sup>, decorrente de iniciativa do governo e devidamente admitida em junho de 2020<sup>498</sup>, teve como justificativa a internalização das disposições constantes na Diretiva (UE) 2018/1808, que, ao alterar a Diretiva 2010/13/UE, buscou promover atualizações de mercado atinentes à oferta de serviços de comunicação social audiovisual<sup>499</sup>.

Dentre o grande n.º de atualizações legislativas que integram o texto final da Proposta<sup>500</sup>, que deu ensejo à publicação da Lei n.º 74/2020, merece destaque a alteração da Lei n.º 55/2012, que passa a trazer, em seu art. 10.º, n.º 5, uma taxa de 1% (um por cento) anual aos que pretendam operar “serviços audiovisuais”, incluindo os *streamings*, em Portugal<sup>501</sup>.

Sendo noticiada e apelidada de “Taxa Netflix”<sup>502</sup>, compete-nos verificar suas eventuais correlações com o IED, em especial à avaliação da compatibilidade de

---

<sup>498</sup> Trâmite consta no *site* do Parlamento. Disponível em: <https://www.parlamento.pt/ActividadeParlamentar/Paginas/DetailIniciativa.aspx?BID=45059>. Último acesso em: 15/05/2022.

<sup>499</sup> Íntegra do texto da Diretiva (UE) 2018/1808 disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:32018L1808&from=PT>. Último acesso em: 08/05/2022.

<sup>500</sup> Texto final da Proposta de Lei 44/XVI/1.<sup>a</sup> em: <https://app.parlamento.pt/webutils/docs/doc.pdf?path=6148523063446f764c324679626d56304c334e706447567a4c31684a566b786c5a793944543030764d544a4451304d765247396a6457316c626e527663306c7561574e7059585270646d46446232317063334e68627938774e7a4d784f4463774d79316c4e3249794c5451304f4755744f4467784f5330334f4459344d5749774e32526a4e4463756347526d&fich=07318703-e7b2-448e-8819-78681b07dc47.pdf&Inline=true>. Último acesso em: 16/05/2022.

<sup>501</sup> O art. 5.º da Lei n.º 74/2020 estabelece nova redação a diversos arts. da Lei n.º 55/2012, tendo-se como texto do art. 10.º, n.º 5 desta última o que segue: “5 - Os operadores de serviços audiovisuais a pedido por subscrição encontram-se sujeitos ao pagamento de uma taxa anual correspondente a 1 % do montante dos proveitos relevantes desses operadores.”.

<sup>502</sup> FARIA, Duarte. «Nova ‘Taxa Netflix’ vai render 1,2 milhões de euros ao Estado». *Cofina Media*, 28 de agosto de 2021. Disponível em: <https://www.cmjornal.pt/tv-media/detalhe/nova-taxa-netflix-vai-render-12-milhoes-de-euros-ao-estado>. Último acesso em: 22/05/2022; e NUNES, Flávio. «Estado prevê arrecadar até

coexistência de ambos os institutos jurídicos, para que se conclua pela ausência de impedimentos à instituição da proposta de imposto, objeto desta tese.

É bem verdade que os serviços de *streaming* integram o conceito de *atividades digitais* proposto no presente trabalho, sobretudo conforme descrito no item “2.1. ATIVIDADE DIGITAL VS ATIVIDADE POR MEIO DIGITAL”, entretanto, estas últimas não se resumem, unicamente, aos primeiros<sup>503</sup>, razão pela qual se compreende que o IED cerca uma maior quantidade de atividades que a “Taxa Netflix”, a qual apresenta enfoque nas plataformas digitais de *streaming*.

O cenário supracitado deriva da própria motivação à criação de cada uma das figuras jurídicas, pois, enquanto a “Taxa Netflix” tem, em especial, a finalidade de promover o desenvolvimento do cinema e do ambiente audiovisual nacional<sup>504</sup>, o IED pauta-se na ideia da instituição da adequada tributação à exploração empresarial da *atividade digital*, novamente em abrangência superior ao tributo anteriormente mencionado.

Assim, constatada maior amplitude material ao IED, incumbe-nos verificar a natureza jurídica da “Taxa Netflix”, particularmente para que se identifique a melhor solução de compatibilidade entre os institutos jurídicos em caso de instituição do IED.

Pois bem, em que pese o tributo ter sido apelidado de “Taxa Netflix”, e, portanto, nos induzir a estarmos diante da natureza jurídica de taxa, devemos nos ater ao conteúdo que o tributo exprime para aferir sua essência, não sendo determinante a nomenclatura que lhe é dada. Sem maiores delongas, visualizamos a “Taxa Netflix”, na realidade, como um imposto, uma vez que: (I) não se enquadra em nenhuma das hipóteses caracterizadoras das

---

1,2 milhões com “taxa Netflix”». *Eco, Media*, 27 de agosto de 2021. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/2021/08/27/estado-preve-arrecadar-ate-12-milhoes-com-taxa-netflix/>. Último acesso em: 23/05/2022.

<sup>503</sup> Deixamos claro anteriormente que “a *atividade digital* corresponde àquela atividade empresarial essencialmente digital, desempenhada em plataforma ou em ambiente virtual, sem a dependência de uma ligação física” (vide o item “2.1. ATIVIDADE DIGITAL VS ATIVIDADE POR MEIO DIGITAL”), além de termos citado, ao longo do trabalho, outros exemplos distintos dos *streamings*, como *atividades digitais*, por exemplo, SaaS, outras plataformas digitais, a intermediação nos *marketplaces*, etc..

<sup>504</sup> Por meio da transferência de verbas ao Instituto do Cinema e do Audiovisual, I. P. (ICA, I. P.), consoante o teor da nova redação do art. 9.º, n.º 1, b), da Lei n.º 55/2021, com o advento da Lei n.º 74/2020 (art. 5.º).

taxas<sup>505</sup>; e (II) traz incidência própria de imposto, ao estabelecer taxa de 1% (um por cento) sobre “proveitos relevantes”, logo, sobre ganhos do contribuinte<sup>506</sup>.

De todo o modo, independentemente da avaliação acerca da natureza jurídica da “Taxa Netflix”, o facto de o IED figurar como um imposto especial permite que seja estatuída a oponibilidade aos demais tributos, excluindo-se a incidência de quaisquer outros - tributos - sobre o facto gerador do referido imposto, nos mesmos moldes que o IEJ<sup>507</sup>.

Nessa conjuntura, buscando compatibilizar ambas as figuras jurídicas, diante do carácter especial do IED e da incidência limitada da “Taxa Netflix” frente às *atividades digitais*, entendemos que o IED deve absorver a tributação relativa à “Taxa Netflix”, afinal, como o IED é estruturado com o fito de substituir outros tributos incidentes sobre a exploração das *atividades digitais*, com a promoção da adequada tributação destas, afastando, sobretudo, a incidência do IRC, cremos ser plausível que somente ele incida sobre este tipo de atividade.

Frise-se que a conclusão acima independe da identificação da natureza jurídica da “Taxa Netflix”, porém, por a termos considerado como imposto, o posicionamento supra é ainda mais reforçado, na medida em que não faria sentido a coexistência dos tributos, visto que tal situação seria contraditória à própria natureza especial - e substitutiva - do IED, pois não visualizamos sentido para uma *atividade digital* não excluída da incidência deste imposto venha a ser tributada por ele e por outro imposto distinto (*in casu*, a “Taxa Netflix”)<sup>508</sup>.

Desta forma, a compatibilidade entre o IED e a “Taxa Netflix” se dará pela absorção da última pelo primeiro quando da sua oportuna instituição, em virtude da especialidade daquele e da evidente insuficiência da “Taxa Netflix” à resolução da tributação das

---

<sup>505</sup> Quais sejam, nos termos do art. 4.º, n.º 2, da LGT: “[...] na prestação concreta de um serviço público, na utilização de um bem do domínio público ou na remoção de um obstáculo jurídico ao comportamento dos particulares”.

<sup>506</sup> Aproxima-se da ideia dos *impostos sobre o rendimento* (vide DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal. Op. cit.*, p. 53; e CARLOS, Américo Brás. *Impostos.... Op. cit.*, p. 50).

<sup>507</sup> Conforme o art. 84.º, n.º 2, do Decreto-Lei n.º 422/89, *in verbis*: “2 - Não será exigível qualquer outra tributação, geral ou local, relativa ao exercício da actividade referida no número anterior ou de quaisquer outras a que as empresas concessionárias estejam obrigadas nos termos dos contratos de concessão e pelo período em que estes se mantenham em vigor.”.

<sup>508</sup> O IED é imputável às *atividades digitais*, com exceção apenas àquelas próprias de instituições de crédito e/ou sociedades financeiras e das sujeitas à incidência de outros impostos especiais já existentes, sobretudo o IEJO, vide o item “**3.2.1. Delimitação da incidência**”.

*atividades digitais*, por ter abrangência demasiadamente restrita<sup>509</sup>, diferentemente do IED, que, além de apresentar estrutura mais adequada<sup>510</sup>, impõe a incidência de imposto sobre a exploração empresarial de todas as *atividades digitais*, exceto, apenas e tão somente, as típicas de instituições de crédito e/ou sociedades financeiras, e as já sujeitas a outros impostos especiais, como o IEJO.

---

<sup>509</sup> Nomeadamente voltada aos serviços de *streaming*.

<sup>510</sup> De imposto especial, ante todas as especificidades que as *atividades digitais* demandam.

## CONSIDERAÇÕES FINAIS

Não sendo negada a preocupação global com as dificuldades relativas à tributação do digital, ao estudar os principais movimentos - legislativos - de ordem internacional e comunitária, verifica-se que denotam insuficiência quanto à solução da matéria, dentre outros fatores, pelo enfoque apenas em multinacionais e por, muitas vezes, deixarem de segregar adequadamente a temática das *atividades digitais* do restante das condutas que podem ser praticadas por empresas, como, por exemplo, no imposto mínimo global, oriundo do Pilar Dois, que, apesar de integrar a Ação do BEPS ligada à digitalização (Ação 1), apresenta apenas critérios financeiros mínimos para a sua observância, portanto, sendo aplicável a multinacionais que exerçam ou não *atividades digitais*.

Independentemente da constatada ineficiência externa para disciplinar e sanar as dificuldades relativas à tributação das *atividades digitais*, tornou-se necessário o aprofundamento acerca de institutos como da *soberania*, *soberania fiscal* e *harmonização fiscal* para se chegar à conclusão de que o poder de tributar concernente ao assunto encontra-se atualmente nas mãos dos Estados, visto que a criação de um imposto unilateral sobre o digital corresponde ao regular exercício de suas respectivas soberanias fiscais, *in casu*, de Portugal.

A inexistência de empecilhos, impedimentos e/ou de restrições à soberania lusitana para instituir um imposto sobre a *atividade digital*, seja pelo direito comunitário, seja pelo internacional, é somada com a forte justificativa para que definições sejam mantidas no âmbito local, a saber: que o impacto último da exploração das *atividades digitais* é do Estado, independentemente da presença física da empresa neste. Afinal, as movimentações de cunho económico, jurídico e social ocorrerão nas localidades em que esta atividade for exercida, pois o consumo e a utilização desta ocorrerão nos mercados nacionais, por seus cidadãos, que terão a forma como vivem e convivem afetadas.

Assim, mesmo sendo inadequado falar em contraprestação estabelecida por um imposto, ante a sua natureza jurídica e suas questões conceituais, podemos ver uma espécie de contrapartida, em sentido mais figurativo, ao se assegurar a potencial criação de um imposto sobre o digital de competência nacional. Dentro deste ambiente, em que pese alguns países estarem acordando, erroneamente, pela revogação de seus DSTs após o advento do

recente Pilar Um da Ação 1 do BEPS no final de 2021, jurisdições têm discutido e até implementado DSTs unilaterais, sem que tenha havido qualquer questionamento comunitário ou internacional no tocante à soberania fiscal exercida até aqui.

Entretanto, o que se identifica, quase que num espelhamento do cenário comunitário e internacional supracitado, é a deficiência destes DSTs, assim como do Projeto de Lei 1123/XIII/4<sup>a</sup>, na promoção da tributação da *atividade digital*, pois todos apresentam delimitações atinentes ao facto gerador, contemplando apenas poucas *atividades - digitais* – na incidência dos respectivos impostos.

A mencionada restrição à incidência dos DSTs, sobretudo ligada à limitação das atividades empresariais abarcadas pela exação, levou-nos à busca de alternativa à solução da tributação do digital, uma vez que se verificava que a mera transposição de outros DSTs a Portugal, ainda que com ajustes, viria fadada ao fracasso, já que deixaria de alcançar completamente às *atividades digitais*, isto sem contar que não nos parecem estruturados adequadamente para a mais efetiva aplicação da norma.

É diante deste quadro que surge a proposta do IED, no formato delineado nesta tese, como um imposto com estrutura totalmente diversa de todas as tentativas frustradas nacionais, comunitárias e internacionais, e, em nossa visão, este sim, apto a adequadamente estabelecer a tributação das *atividades digitais*.

Para tanto, foi imprescindível superar algumas etapas para a composição e confirmação da possibilidade de proposição do imposto (IED). A primeira delas foi a constatação da existência de soberania fiscal estadual para a sua instituição, nos termos tratados anteriormente. A segunda foi de defendermos segregação entre as *atividades digitais* e as *atividades por meio digital*, ficando firmado que as primeiras correspondem àquelas que são, na sua essência, efetivamente digitais, por serem desenvolvidas, realizadas e/ou desempenhadas em ambiente virtual, sem a dependência - necessária - de uma ligação ou suporte físico, ao passo que as últimas referem-se a atividades empresariais que fazem uso de mecanismos digitais para incremento e/ou melhora de suas operações, ainda que esta - atividade - seja, por natureza, física.

Claro que em certos negócios ambas podem se manifestar, ainda que seja possível separá-las, exemplificando: os denominados *marketplaces* possuem a atividade empresarial de intermediação com a remuneração pelo uso do *site*, plataforma ou aplicativo (*atividade*



*digital*) e a venda propriamente de um produto que será entregue ao consumidor por meio virtual (*atividade por meio virtual*). Ademais, classificação a parte, insta ressaltar que as *big techs* não se confundem com as *atividades digitais*, inclusive, para os fins de IED, até porque, além destas empresas poderem explorar ambos os tipos de atividades citados, a incidência - do IED - se voltará à exploração empresarial de *atividades digitais* e não à qualificação da empresa, tal como uma *big tech*, afinal, exterioriza-se como *imposto real*.

A terceira etapa foi o enfrentamento à principal problemática acerca da tributação do digital, qual seja: a ausência de suporte físico na atuação empresarial, característica inerente à *atividade digital*, que é fortemente marcada pela desmaterialização e conectividade. Nesse contexto, houve apreciação à figura do *estabelecimento estável*, tanto em aspetos conceituais, como em evoluções e vertentes da sua noção tradicional.

O caminho para a solução foi buscar questão mais económica para que a presença no local e, portanto, a possibilidade de imposição do tributo independesse de qualquer questão física e se focasse em rendimentos decorrentes da *atividade digital* na localidade. Assim, a definição foi pela constatação da *presença económica* na jurisdição, refutando-se parâmetros mínimos para tal, visto que a proposta do IED é de prever aplicação a todos aqueles que exerçam *atividades digitais*, sem restrições de porte da empresa ou volume financeiro.

Por conta disto, ao contrário do que aparenta ser o óbvio, a *presença digital significativa* não se demonstrou como o critério adequado ao manuseio pelo IED, em razão de exigir o cumprimento de requisitos mínimos para a sua constatação, os quais não apresentam abertura suficiente para ajuste ao imposto, visto que são estabelecidos n.<sup>os</sup> específicos de receita, usuários e contratos, sendo que, para a aplicabilidade do IED, todos teriam de ser “zerados”, ou seja, descaracterizaria totalmente o conceito.

O mesmo acontece com a *criação de valor*, que, a olho nu, parece ideal ao IED, contudo não é exclusiva às *atividades digitais*, como, por exemplo, na sua feição de *value chain*, nem apresenta grande certeza quanto à determinação de onde efetivamente o valor é criado, fora o facto de que não apresenta, à primeira vista, numeral correspondente a valor económico, como no caso de uma receita ou rendimento oriundo diretamente de certa atividade empresarial.

Superado este ponto, a quarta etapa diz respeito à explicação relativa à nomenclatura do IED, sobretudo pelas características que carrega consigo. É, acima de tudo, (I) imposto, porque é a espécie de tributo que foi considerada como adequada para promover a tributação sobre a *atividade digital*, especialmente porque incidirá sobre a receita resultante desta atividade. É, outrossim, (II) nacional, ante a, preliminarmente, assegurada soberania fiscal estadual para tal, bem como a adequação do sistema jurídico português para a sua criação; (III) especial e substitutivo, pois será um imposto especial, exatamente por trazer regramentos especiais e substituirá outros potenciais tributos incidentes sobre a atividade, sobretudo, o IRC; (IV) sobre o digital, em função de ser este o seu propósito, já que a sua instituição é justificada para finalidade de sanar a defasagem na tributação da *atividade digital*.

Sequencialmente, na quinta etapa foram retratados os aspetos estruturais do IED, logo, a delimitação da incidência, a incidência subjetiva, a base do imposto e o critério para a localidade da tributação, assim como o estabelecimento da necessidade de registo para o exercício de *atividades digitais* no país.

Em suma, o IED é imposto que incidirá sobre a receita bruta das *atividades digitais*, exceto aquelas próprias de instituições de crédito e/ou sociedades financeiras e das sujeitas à incidência de outros impostos especiais já existentes, sobretudo o IEJO, exigido de empresas que as explorem empresarialmente no país, independentemente da presença física, visto pautar-se pela *presença económica*, devendo-se o usuário (ou consumidor) destas atividades estar, por meio do seu IP ou outro mecanismo de geolocalização que venha a substituí-lo ou supri-lo, estar em Portugal.

Adicionalmente, a necessidade de prévio registo é requisito para o exercício das *atividades digitais* no país, no intuito de garantir maior efetividade à fiscalização do imposto, com o fornecimento de informações e dados à Administração Tributária e Aduaneira ou outro órgão que venha a ser indicado no que tange ao IED.

Finalmente, a sexta e última etapa residiu na realização de comparativos para a demonstração de compatibilidade do imposto proposto com outros instrumentos e/ou movimentos ligados ao ambiente digital em todas as esferas, para que se reforce ainda mais a possibilidade de instituição do IED.

É certificada a compatibilidade do IED com todos os instrumentos analisados, uma vez que os Pilares Um e Dois da Ação 1 do BEPS não cuidam de instituir nenhum tributo especificamente, exteriorizando critérios objetivos de tributação, ao passo que a Proposta de Diretiva de um DST da UE e o Projeto de Lei 1123/XIII/4ª não se encontram mais em trâmite e, ainda que tivessem, seriam mais exemplos de incompletas tributações sobre o digital, já que não abarcam as atividades digitais da mesma maneira que o IED.

A “Taxa Netflix”, por seu turno, repete a insuficiência de outros instrumentos até aqui aprovados e/ou discutidos, e somente impacta a seara digital com uma tributação sobre os *streamings*, parte integrante do conceito de *atividade digital*, ainda que esta última compreenda outras atividades além dos referidos serviços de *streaming*. Ante esta situação, a compatibilidade é dada pela absorção da “Taxa Netflix” pelo IED, por oportunidade da instituição deste último.

Por derradeiro, compreende-se, em linhas mais gerais, que o IED é o tributo adequado a promover a tributação das *atividades digitais*, na forma e nos termos apresentados nesta tese, vislumbrando sanar a problemática do setor, especialmente em virtude da ausência de suporte físico na atuação empresarial.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANDRADE, Fernando Rocha. «Concorrência fiscal e concorrência fiscal prejudicial na tributação directa do capital» in *Boletim de Ciências Económicas*, Volume XLIV. Coimbra: [s.n.], 2001, p. 209-241.

ASEN, Elke. «What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes». *Tax Foundation*, 25 de março de 2021. Disponível em: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/>. Último acesso em 14 de outubro de 2021.

AVI-YONAH, Reuven. «The International Tax Regime at 100: reflections on the OECD's BEPS Project» in *Bulletin for International Taxation*, Volume 75, n.º 11/12, 28 de novembro de 2021. [s.l.]: [s.n.], 2021, pp. 522-526. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2021\\_11\\_o2\\_3.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2021_11_o2_3.html). Último acesso em: 28/05/2022.

AZAMBUJA, Marcelo Athayde. *Preço de Transferência e os Intangíveis*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, Menção em Direito Internacional Público e Europeu, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: [s.n.], 2021.

BARRETO, Patrícia Salvação. «A Ratificação de Tratados Internacionais, Uma Perspectiva de Direito Comparado: Portugal». *Direção-Geral dos Serviços de Estudos do Parlamento Europeu (EPRS)*, novembro de 2018. Disponível em: [https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/630294/EPRS\\_STU\(2018\)630294\\_PT.pdf](https://www.europarl.europa.eu/RegData/etudes/STUD/2018/630294/EPRS_STU(2018)630294_PT.pdf). Último acesso em 19 de novembro de 2021.

BASTOS, Filipe Silvestre Lacerda. «Tributação das Plataformas Digitais de “Hospedagem”» in OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, pp. 285-307.

BLUM, Daniel W.. «Permanent Establishment and Action 1 on the Digital Economy of the OCDE Base Erosion and Profit Shifting Initiative: the nexus criterion redefined?» in *Bulletin for International Taxation*, Volume 69, n.º 6/7, 28 de abril de 2015. [s.l.]: [s.n.], 2015. Disponível em:

[https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2015\\_06\\_int\\_1.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2015_06_int_1.html). Último acesso em: 20/01/2022.

BRAUNER, Yariv. «Agreement? What Agreement? The 8 October 2021, OECD Statement in Perspective» in *Intertax*, volume 50, n.º 1, 2022. [s.l.]: Wolters Kluwer, 2022, pp. 2-6. Versão Digital disponível em: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI202001.pdf>. Último acesso em: 13/05/2022.

BRITES, Ana; LOPES, Cidália. «Desafios da tributação na economia digital: análise das propostas da OCDE e da União Europeia» in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, ano 11, n.ºs 1 e 2, primavera/verão. [s.l.]: [s.n.], 2018, pp. 81-102.

BRITES, Ana Catarina Rasteiro. *A Economia Digital e os Desafios da Tributação: análise das propostas da OCDE e da União Europeia*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Coimbra: [s.n.], 2017.

CALDAS, António Castro; TEIXEIRA, Martim. «Da Instalação Física à Presença Digital Significativa - Estabelecimento Estável na Era Digital» in *Actualidad Jurídica Uría Menéndez*, n.º 52, 27 de setembro de 2019. [s.l.]: [s.n.], pp. 158-163.

CONAN, Matthieu. «Gaston Jèze et l'utilité de la dépense publique, L'élaboration d'une théorie générale des dépenses publiques» in BEZES, Philippe; DESCAMPS, Florence; KOTT, Sébastien; TALLINEAU, Lucile (coord.). *L'invention de la gestion des finances publiques: du contrôle de la dépense à la gestion des services publics*. Paris: IGPDE, 2013, pp. 75-89.

CANOTILHO, José Joaquim Gomes. «O Imposto Especial sobre o Jogo no Contexto Jurídico-Constitucional Fiscal» in MARTINS, Ives Gandra da Silva (coord.). *O Tributo: reflexão multidisciplinar sobre sua natureza*. Rio de Janeiro: Forense, 2007, pp. 09-21.

CARLOS, Américo Brás. *Impostos: teoria geral*, 5ª edição, actualizada. Coimbra: Almedina, 2016.

CARDOSO, José Manuel Ambrósio. *A economia digital e a criação de valor*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Porto: [s.n], 2020.

CARVALHO, Paulo de Barros. *Direito, Linguagem e Método*. 5ª edição revisada e ampliada. São Paulo: Noeses, 2013.

CATARINO, João Ricardo. «Teoria Geral» in CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coordenadores). *Lições de Fiscalidade: Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 6ª edição revista e atualizada – reimpressão. Coimbra: Almedina, 2019, pp. 15-81.

CHAVES, Antonio. *O Princípio da Tributação Singular: uma nova ordem na tributação transfronteiriça*. Belo Horizonte: Dialética, 2021.

COSSETTI, Melissa Cruz. «Por que o catálogo da Netflix é diferente de um país para outro». *Technoblog*, 2018. Disponível em: <https://tecnoblog.net/responde/por-que-o-catalogo-da-netflix-e-diferente-de-um-pais-para-outro/>. Último acesso em: 03/05/2022.

COSTA, J. M. Cardoso da. «O Enquadramento Constitucional do Direito dos Impostos em Portugal: a jurisprudência do tribunal constitucional» in MIRANDA, Jorge (org.). *Perspectivas Constitucionais: nos 20 anos da Constituição de 1976*, volume II. Coimbra: Coimbra Editora, 1997, pp. 397-428.

DEVEREUX, Michael; VELLA, John. «Value Creation as the Fundamental Principle of the International Corporate Tax System» in *SSRN Electronic Journal, European Tax Policy Forum*, Policy Paper, 31 de julho de 2018, pp. 1-12. Disponível em: [https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=3275759#:~:text=Abstract,%E2%80%9Cvalue%20creation%20principle%E2%80%9D](https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3275759#:~:text=Abstract,%E2%80%9Cvalue%20creation%20principle%E2%80%9D)). Último acesso em: 01/05/2022.

DIACONU, Nicoleta. «Legal Framework of the Exercise of the Powers in the European Union» in *Analele Universității “Constantin Brâncuși” din Târgu Jiu*, Seria Științe Juridice, n.º 1, 2010. [s.l], [s.n.], 2010, pp. 65-82. Disponível em: <https://core.ac.uk/download/pdf/6300238.pdf>. Último acesso em 04/04/2022.

DOURADO, Ana Paula. *Direito Fiscal*. 4ª edição. Coimbra: Almedina, 2019.

\_\_\_\_\_. *Governança Fiscal Global*. 2ª edição revista e atualizada, reimpressão. Coimbra: Almedina, 2020.

\_\_\_\_\_. «Pillar Two model rules: inequalities raised by the GloBE rules, the scope, and carve-outs» in *Intertax*, volume 50, n.º 4, 2022. [s.l]: Wolters Kluwer, 2022, pp. 282-285. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI2022035.pdf>. Último acesso em: 10/05/2022.

\_\_\_\_\_. «The EC Proposal of Directive on a Minimum Level of Taxation in Light of Pillar Two: some preliminary comments» in *Intertax*, volume 50, n.º 3, 2022. [s.l]: Wolters Kluwer, 2022, pp. 200-204. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI2022029.pdf>. Último acesso em: 08/05/2022.

\_\_\_\_\_. «The OECD Report on Pillar One Blueprint and Article 12B in the UN Report» in *Intertax*, volume 49, n.º 1, 2021. [s.l]: Wolters Kluwer, 2021, pp. 3-6. Disponível em: <https://kluwerlawonline.com/api/Product/CitationPDFURL?file=Journals\TAXI\TAXI2021001.pdf>. Último acesso em: 14/05/2022.

FARIA, Duarte. «Nova ‘Taxa Netflix’ vai render 1,2 milhões de euros ao Estado». *Cofina Media*, 28 de agosto de 2021. Disponível em: <https://www.cmjornal.pt/tv-media/detalhe/nova-taxa-netflix-vai-render-12-milhoes-de-euros-ao-estado>. Último acesso em: 22/05/2022.

FERNANDES, Eduardo. «Estabelecimento Estável» in *DE LEGIBUS - Revista da Faculdade de Direito da Universidade Lusófona de Humanidades e Tecnologia*, n.º 2, 2014, Direito Tributário. Lisboa: Edições Universitárias Lusófonas, 2014, pp. 123-127.

FILHO, Jorge José Roque Pires. *Os Desafios da Tributação na Economia Digital*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: [s.n.], 2017.

FUERTES, Mercedes. *European Digital Sovereignty*. Leon: Eolas Ediciones, 2021. Tradução à língua inglesa por Mark Hounsell.

GASPAR, Inês Filipa Caeiro Saraiva. *Planeamento Fiscal por via do Estabelecimento Estável: BEPS Ação 7*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Financeiras, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Lisboa: [s.n.], 2019.

GOMES, Marcus Livio; CANEN, Doris. «Os Relatórios do Projeto BEPS Ação 1, as propostas da União Europeia e as Atualizações Referentes a Tributação da Economia Digital» in OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, pp. 171-188.

GONÇALVES, Mara Sofia da Silva. *Soberania Fiscal e Integração Europeia: a legitimação democrática no processo de integração fiscal da União Europeia*. Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: [s.n.], 2015.

GUIMARÃES, Vasco Branco. «Princípios Gerais da Fiscalidade» in CATARINO, João Ricardo; GUIMARÃES, Vasco Branco (Coordenadores). *Lições de Fiscalidade: Volume I – Princípios Gerais e Fiscalidade Interna*, 6ª edição revista e atualizada – reimpressão. Coimbra: Almedina, 2019, pp. 83-119.

GRAETZ, Michael J.. «A Major Simplification of the OECD's Pillar 1 Proposal» in *Tax Notes Federal*, volume 170, 11 de janeiro de 2021. [s.l.]: [s.n.], 2021, pp. 213-225. Disponível em: [https://scholarship.law.columbia.edu/faculty\\_scholarship/2731](https://scholarship.law.columbia.edu/faculty_scholarship/2731). Último acesso em: 13/05/2022.

GRAMM, Catharina. «Profit Attribution to a Fixed Place Permanent Establishment: Case Study – Showroom» in *International Transfer Pricing Journal*, volume 27, n.º 2, Special Issue, 04 de fevereiro de 2020. [s.l.]: [s.n.], 2020. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj\\_2020\\_02\\_int\\_1.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2020_02_int_1.html). Último acesso em: 24/01/2022.

HAMMOUD, Leonardo Rocha. «Imposto Único nas Operações de Internet: a Consensualidade como Paradigma e o Combate aos Conflitos Tributários na Era Digital» in OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, pp. 127-142.

HORZEN, Fred van; ESDONK, Andy van. «Proposed 3% Digital Services Tax» in *International Transfer Pricing Journal*, volume 25, n.º 4, 31 de maio de 2018. [s.l.]: [s.n.], 2018. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2021\\_11\\_o2\\_3.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2021_11_o2_3.html). Último acesso em: 01/04/2022.



JALAN, Nupur; MISQUITH, Elvira. «What Is the Road Ahead for Unilateral Digital Tax Measures?» in *Asia-Pacific Tax Bulletin*, volume 27, n.º 4, 30 de novembro de 2021. [s.l.]: [s.n.], 2021. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/aptb/html/aptb\\_2021\\_04\\_int\\_1.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/aptb/html/aptb_2021_04_int_1.html). Último acesso em: 27/01/2022.

JORGE, Alexandre Teixeira; CORRÊA, Vanessa Benelli; SIQUEIRA, Vanessa Huckleberry Portella. «Tributação de Novas Tecnologias e o Histórico Conflito entre os Princípios da Origem e do Destino na Delimitação da Competência Tributária» in OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de; GOMES, Marcus Livio; ROCHA, Sergio André (coord.). *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, pp. 143-170.

KENDRICK, Maria. «The Legal (Im)possibilities of the EU Implementing the OECD/G20 Inclusive Framework on Base Erosion and Profit Shifting» in *Global Trade and Customs Journal*, volume 17, issue n.º 1, janeiro de 2022. [s.l.], Wolters Kluwer, 2022, pp. 19-24. Disponível em: <https://openaccess.city.ac.uk/id/eprint/27150/>. Último acesso em: 04/04/2022.

LAVOURAS, Maria Matilde. «*Harmonização Fiscal e Liberdade de Circulação de Capitais na União Europeia*» in *Separata do Boletim de Ciências Económicas 2008*. Coimbra: [s.n.], 2009, pp. 3-62.

LAPIDOTH, Arye. «Overview of Israel Tax Law (with special reference to income tax and capital gains tax)» in *Bulletin for International Taxation*, volume 53, n.º 10, 01 de outubro de 1999. [s.l.]: [s.n.], 1999, pp. 419-432. Disponível em: <https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/pdf/bifd109902.pdf>. Último acesso em: 24/03/2022.

LEIRIÃO, Patrícia Meneses. *A Cláusula Geral Antiabuso e o seu Procedimento de Aplicação*. Porto: Vida Económica, 2012.

MEHBOOB, Danish. «European countries agree to withdraw DSTs in compromise with the US». *International Tax Review*, Direct Tax, 22 de outubro de 2021. Disponível em: [https://www.internationaltaxreview.com/article/b1v438dlbbvdnd/european-countries-agree-to-withdraw-dsts-in-compromise-with-the-us#:~:text=30%20Day%20Trial-,European%20countries%20agree%20to%20withdraw%20DSTs%20in%20compromise%20with%20the,DSTs\)%20ahead%20of%20pillar%20one](https://www.internationaltaxreview.com/article/b1v438dlbbvdnd/european-countries-agree-to-withdraw-dsts-in-compromise-with-the-us#:~:text=30%20Day%20Trial-,European%20countries%20agree%20to%20withdraw%20DSTs%20in%20compromise%20with%20the,DSTs)%20ahead%20of%20pillar%20one). Último acesso em: 17/05/2022.

MESSIAS, Ewerton Ricardo; VITA, Jonathan Barros. «Availability de Obras no Netflix e Direitos Autorais: complexidades dos contratos multinível – produção, transmissão e syndication» in *Revista Eletrônica do Curso de Direito da UFSM*, volume 13, n.º 3, dezembro de 2018, pp. 1161-1189. Disponível em: <https://periodicos.ufsm.br/revistadireito/article/view/31802>. Último acesso em 03/05/2022.

MONSENEGO, Jérôme. «May a Server Create a Permanent Establishment? Reflections on Certain Questions of Principle in Light of a Swedish Case» in *International Transfer Pricing Journal*, volume 21, n.º 4, 28 de julho de 2014. [s.l.]: [s.n.], 2014. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj\\_2014\\_04\\_se\\_1.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2014_04_se_1.html). Último acesso em: 25/01/2022.

NABAIS, José Casalta. «A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas» in MIRANDA, Jorge (coord.). *Homenagem ao Prof. Doutor André Gonçalves Pereira*. Edição da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Lisboa: Coimbra Editora, 2006. pp. 497-527.

\_\_\_\_\_. «A soberania fiscal no quadro da integração europeia» in NABAIS, José Casalta. *Nos 20 Anos do Código das Sociedades Comerciais: homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier*. [s.l.]: Coimbra Editora, 2007, pp. 1025-1056.

\_\_\_\_\_. *Direito Fiscal*. 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2014.

\_\_\_\_\_; LAVOURAS, Maria Matilde. «O Imposto sobre as Transacções Financeiras» in CUNHA, Luís Pedro; QUELHAS, José Manuel; ALMEIDA, Teresa (org.). *Boletim de Ciências Económicas: homenagem ao Prof. Doutor António José Avelãs Nunes*, volume LVII, Tomo II, 2014. Coimbra: [s.n.], 2014, pp. 2455-2505.

\_\_\_\_\_. *O Dever Fundamental de Pagar Impostos: contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, 3ª reimpressão. Coimbra: Almedina, 2012.

\_\_\_\_\_. *Problemas Nucleares de Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2020.

NEUVAL, Willem; DE JONG, Sylvia; UCEDA, Ágata. «Digital Economy: a transfer pricing analysis of the EU virtual permanent establishment concept» in *International*

*Transfer Pricing Journal*, volume 25, n.º 5, 03 de setembro de 2018. [s.l.]: [s.n.], 2018. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj\\_2018\\_05\\_e2\\_1.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/itpj/html/itpj_2018_05_e2_1.html). Último acesso em: 20/01/2022.

NEVES, António Beja. «O conceito de estabelecimento estável» in *Diário Económico*, Revista Fisco, ano 3, n.º 29, março de 1991. [s.l.]: [s.n.], 1991, pp. 33-40.

NOGUEIRA, Carlos André Soares. *Planejamentos tributários: limites e restrições da liberdade nos planejamentos abusivos e agressivos*. Porto: Editorial Juruá, 2019.

NUNES, Flávio. «Estado prevê arrecadar até 1,2 milhões com “taxa Netflix”». *Eco, Media*, 27 de agosto de 2021. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/2021/08/27/estado-preve-arrecadar-ate-12-milhoes-com-taxa-netflix/>. Último acesso em: 23/05/2022.

OLBERT, Marcel; SPENGLER, Christoph. «Taxation in the Digital Economy: recent policy developments and the question of value creation» in *International Tax Studies*, volume 2, n.º 3, 29 de abril de 2019. [s.l.]: [s.n.], 2019. Disponível em: <https://www.ibfd.org/shop/international-taxation-digital-economy-recent-policy-developments-and-question-value-creation>. Último acesso em 20/01/2022.

OCDE. *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, 05 de outubro de 2015. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. Último acesso em: 25/05/2022.

\_\_\_\_\_. «Annex A - Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising From the Digitalisation of the Economy», 1 de julho de 2021 in OCDE. *OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS: progress report July 2020 – September 2021*, 30 de setembro de 2021, pp. 28-32. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2020-september-2021.pdf>. Último acesso em: 25/05/2022.

\_\_\_\_\_. *Convenção Modelo em Matéria de Imposto sobre o Rendimento e sobre o Património*, 2000/2005. Disponível em: [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/convencoes\\_tabelas\\_doctlib/Documents/CDT\\_Modelo\\_OCDE.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf). Último acesso em 25/05/2022.

\_\_\_\_\_. *Model Tax Convention on Income and on Capital*, 21 de novembro de 2017. Disponível em: [https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version\\_g2g972ee-en#page49](https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en#page49). Último acesso em 25/05/2022.

\_\_\_\_\_. *OCDE/G20 Inclusive Framework on BEPS: progress report July 2020 – September 2021*, 30 de setembro de 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-g20-inclusive-framework-on-beps-progress-report-july-2020-september-2021.pdf>. Último acesso em: 25/05/2022.

\_\_\_\_\_. *OECD releases Pillar Two model rules for domestic implementation of 15% global minimum tax*, 20 de dezembro de 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/oecd-releases-pillar-two-model-rules-for-domestic-implementation-of-15-percent-global-minimum-tax.htm>. Último acesso em: 25/05/2022

\_\_\_\_\_. *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishments Status, Action 7 – 2015 Final Report*, 05 de outubro de 2015. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>. Último acesso em: 25/05/2022.

\_\_\_\_\_. *Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, 08 de outubro de 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/statement-on-a-two-pillar-solution-to-address-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy-october-2021.pdf>. Último acesso em: 25/05/2022.

\_\_\_\_\_. *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018*, 16 de março de 2018. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>. Último acesso em: 25/05/2022.

PEREIRA, Paula Rosado. «O papel do estabelecimento estável no Direito Fiscal Internacional» in FERREIRA, Eduardo Paz; TORRES, Heleno Taveira; PALMA, Clotilde Celorico (org.). *Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier*, Economia Finanças Públicas e Direito Fiscal, volume II. Coimbra: Almedina, 2013. pp. 571-586.

\_\_\_\_\_. *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*. Dissertação de Doutoramento em Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Coimbra: Almedina, 2010.

RIBEIRO, Claudio de Paiva. *A tributação do estabelecimento estável na economia global e digital: uma análise jurisprudencial em Portugal*. Dissertação de Mestrado em Contabilidade e Fiscalidade Empresarial, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra. Coimbra: [s.n], 2018.

ROBÉ, Jean-Philippe; LYON-CAEN, Antoine; e VERNAC, Stéphane. *Multinationals and the Constitutionalization of the World Power System*. New York: Routledge, 2016.

ROCHA, Sergio André; CHRISTIANS, Allison. *Tax Sovereignty in the BEPS Era*, Series on International Taxation, volume 60. Alphen aan den Rijn: Wolters Kluwer, 2017.

RODRIGUES, Nelson (Myrna - pseudónimo); SCLIAR Moacyr. *A mulher que Amou Demais: romance*. São Paulo: Companhia das Letras, 2003.

TAMANAHARA, Rodolfo Tsunetaka. *Tributação e Economia Digital: análise do tratamento tributário dos rendimentos da computação em nuvem*, Série Doutrina, volume XXX. São Paulo: IBDT, 2020.

SHEPPARD, Lee A.. «Digital Permanent Establishment and Digital Equalization Taxes» in *Bulletin for International Taxation*, volume 72, n.º 4a, Special Issue, 26 de março de 2018. [s.l]: [s.n.], 2018. Disponível em: [https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit\\_2018\\_4a\\_int\\_10.html](https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/bit/html/bit_2018_4a_int_10.html). Último acesso em: 20/01/2022.

SILVA, Sérgio Manuel Moreira da. *Os Rendimentos do Jogo e o Fisco*. Dissertação de Mestrado em Fiscalidade, Escola Superior de Gestão, Hotelaria e Turismo da Universidade do Algarve. Algarve: [s.n], 2014.

TEIXEIRA, Glória (coord.). *Códigos Anotados e Comentados: IRC*, edição de setembro de 2012. Porto: Lexit, 2012.

VASQUES, Sérgio. «Capacidade Contributiva, Rendimento e Património» in *Revista de Direito e Gestão Fiscal*, n.º 23, edição do Instituto Superior Gestão, julho-setembro de 2005. Coimbra: Coimbra Editora, 2005, pp. 15-45.

\_\_\_\_\_. *Os Impostos do Pecado: o álcool, o tabaco, o jogo e o fisco*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Económicas, Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa, Coimbra: Almedina, 1999.

Verbeken, Dirk. «Fiscalidade direta: tributação das pessoas singulares e das sociedades». *Parlamento Europeu*, outubro de 2021. Fichas técnicas sobre a União Europeia. Disponível em: <https://www.europarl.europa.eu/factsheets/pt/sheet/80/prime-zdaneni-zdaneni-fyzickych-a-pravnickych-osob>. Último acesso em 15/10/2021.

VILELA, Hélder Borges. *Soberania Fiscal na União Europeia: os estados e o mercado interno*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, Menção em Direito Fiscal, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: [s.n.], 2016.

VITALIS, Aline. *Em Busca da Justiça Fiscal: uma Leitura Atual do Princípio da Neutralidade*. Dissertação de Mestrado em Ciências Jurídico-Políticas, Menção em Direito Constitucional, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. Coimbra: [s.n.], 2016.

WAARDENBURG, D. A. van. «Permanent Establishment: decision of the Supreme Administrative Court of 15 may 1992» in *European Taxation*. volume 33, n.º 3, março de 1993. What's going on in... France. [s.l.]: [s.n.], 1993, pp. 99-101.

WILKIE, J. Scott. «Next steps for the OECD Pillars: moving from a political deal to an enforceable law» in *Tax notes international*, volume 104, n.º 8, 22 de novembro de 2021. [s.l.], [s.n.], 2021, pp. 889-903. Disponível em: <https://www.taxnotes.com/tax-notes-international/digital-economy/next-steps-oecd-pillars-moving-political-deal-enforceable-law/2021/11/22/7clt1>. Último acesso em 10/05/2022.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*, 2ª edição actualizada, reimpressão com a colaboração de Clotilde Celorico Palma e Leonor Xavier. Coimbra: Almedina, 2018.

\_\_\_\_\_. *Direito Tributário Internacional Brasileiro*, 8ª edição, reformulada e atualizada até setembro de 2015 com a colaboração de Roberto Duque Estrada e Renata Emery. Rio de Janeiro: Forense, 2015.