



UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Pedro Inácio Bruno Abreu

**A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DERIVADOS
DO DIGITAL**
A EXPERIÊNCIA DAS *DIGITAL SERVICES TAXES*

Dissertação no âmbito do 2º Ciclo de Estudos em Direito – 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.

Julho de 2022



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE D
COIMBRA

Pedro Inácio Bruno Abreu

**A TRIBUTAÇÃO DOS RENDIMENTOS DERIVADOS DO DIGITAL – A EXPERIÊNCIA DAS
*DIGITAL SERVICES TAXES***

**THE TAXATION OF DIGITAL-DERIVED INCOME - THE *DIGITAL SERVICES TAXES*
EXPERIENCE**

*Dissertação apresentada à
Faculdade de Direito da Universidade
de Coimbra no âmbito do 2º Ciclo de
Estudos em Ciências Jurídico-Políticas,
com menção em Direito Fiscal
(conducente ao grau de Mestre), sob
orientação do Excelentíssimo Senhor
Doutor João Pedro Alves Ventura
Silva Rodrigues.*

Coimbra, 2022

"L'art de l'imposition consiste à plumer l'oie pour obtenir le plus possible de plumes avec le moins possible de cris."

Jean-Baptiste Colbert, Ministro das Finanças de Louis XIV.

Agradecimentos

Se é bem verdade que uma edificação não se sustenta sem suas fundações, esta dissertação também não poderia ser elaborada e edificada sem os devidos suportes e bases fundamentais.

Assim sendo, os agradecimentos aos que fizeram parte de todo esse processo.

À minha família, pelo apoio sempre irrestrito e incondicional. Sem eles nada disso seria sequer possível;

Aos amigos, tanto do Brasil quanto de Portugal, por tanto amparo, diálogo e sororidade. Agradeço, sobretudo, à Maria Izabel, pelo companheirismo tão acalentador. Nos momentos de maior dificuldade sabemos com quem podemos contar, independentemente de distância;

E um especial agradecimento ao Doutor João Pedro Rodrigues, mestre e professor em sua mais acurada definição, por tanto incentivo – desde o primeiro contacto no curso –, partilha de conhecimento e disponibilidade.

Disclaimer: A presente dissertação foi redigida de acordo com o as normas dispostas no Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990¹. Contudo, adverte-se aos leitores para o facto de que grande parte das expressões idiomáticas e estruturas gramaticais empregadas ao longo da dissertação possuem forte conexão com o linguajar do Português do Brasil, sobretudo no que se refere ao vocabulário jurídico e sua sistematização textual.

¹ **Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990.** Normas disponíveis no sítio da Comunidade dos Países de Língua Portuguesa. <https://www.cplp.org/id-3872.aspx>.

Resumo

Tendo marcado os debates centrais consoantes à Fiscalidade, sobretudo aqueles tangentes ao Direito Fiscal Internacional, a economia digital – desenvolvida e implementada nos últimos anos –, é hoje meio fundamental para o conhecimento e a aplicação dos negócios internacionais. Sendo matéria ainda insipiente dentro da legislação, a adaptação das estruturas legais e fiscais toma em grande parte o esforço e o labor dos académicos, operadores do direito, fiscalistas e grandes organizações internacionais, à exemplo da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico), da União Europeia e mesmo das Nações Unidas.

Embora muito se tenha questionado quanto aos modelos de negócios aqui retratados, evidente que as principais incitações movidas pela digitalização da economia debruçam-se sobre as estruturas dos sistemas fiscais tradicionais e ao próprio sistema fiscal internacional da forma como este se apresenta. Os desafios aqui retratados, em muito, acabam por estar sempre envoltos de uma problemática central: a impossibilidade de emprego eficaz das normas que constituem muitos dos sistemas fiscais moldados no passado recente.

Estima-se que os caracteres de tais regras, somadas às realidades para as quais foram concebidas, acabam por gerar deformações na aplicação do valor material de seus preceitos, em decorrência da célere transformação da realidade económica vigente. Isto porque estas determinam a presença ou não de direitos de tributação, bem como sua extensão, com base, na maioria das vezes, na existência ou não de presença física em determinado Estado. De outra monta, as próprias particularidades dos sujeitos que exercem atividade nesta nova economia, dos modelos de negócio adotados, particularmente pelo facto de que, para o exercício da sua atividade, estes pouco ou nada sujeitam-se à presença física, acabam por também gerar distorções sistémicas.

Alega-se, com isto, que haveria uma impossibilidade de aplicação dos preceitos, traduzindo-se em uma suposta não tributação das receitas destes agentes económicos operantes na seara digital. Nesse sentido, abarcam-se, na análise em vertente, as problemáticas decorrentes, especificamente, da tributação destes rendimentos derivados da atividade digital, tendo sempre em conta a avaliação central de real sub-tributação das empresas em questão, visando estabelecer o melhor panorama para a investigação e a máxima eficácia da análise e das propostas de solução.

Estabelecem-se aqui, como pano de fundo, as conclamadas “*Digital Services Taxes*”, ou, em bom português, os Impostos sobre Serviços Digitais, categoria tal de impostos, em sua maioria, sobre rendimentos derivados de negociações, contratos ou qualquer ganho patrimonial afeto aos serviços e negócios celebrados no espaço virtual. Diversos são os Estados que vêm lançando mão unilateralmente de tais impostos, sob a justificativa de “reequilíbrio” da tributação da fair share tangente às empresas de tecnologia e a recente escalada de seus lucros, aparentemente não alcançados pela legislação fiscal vigente.

Para além de uma pormenorização dessas espécies tributárias, far-se-á uma análise crítica acerca dos aspectos jurídicos, económicos e políticos derivados da implementação das *DSTs*, a fim de que possa ser verificada sua pertinência perante o quadro jurídico de tributação e política fiscal internacional, sua eficiência sob o ponto de vista da arrecadação, bem como o potencial reequilíbrio da isonomia em relação à tributação de rendimentos das empresas que atuam no âmbito virtual e aquelas que ainda integraram a “economia tradicional”.

Por fim, o estudo pretende desenvolver um traçado de quais seriam as potenciais soluções jurídico-económicas para a problemática tangente à tributação de tais rendimentos derivados do digital, em vista da iminente insegurança e ineficácia dos Impostos sobre Serviços Digitais, explorando as iniciativas desenvolvidas pela OCDE nos Pilares 1 e 2 da Ação 1 do BEPS, vertendo-se suas valências, apontando suas características centrais e seus impactos na fiscalidade atrelada à economia digital.

Palavras-chave: Direito Fiscal, Tributação do Digital, Economia Digital, Direito Fiscal Internacional, Direito Fiscal das Empresas, Tributação dos Rendimentos Digitais, Impostos sobre Serviços Digitais.

Abstract

Having marked the central debates in line with taxation, especially those related to international tax law, the digital economy – developed and implemented in recent years – is now a fundamental means for the knowledge and application of international business. As a matter still insipid within the legislation, the adaptation of legal and fiscal structures largely takes the effort and work of academics, law enforcement, tax operators and large international organizations, such as the OECD (Organization for Economic Cooperation and Development), the European Union and even the United Nations.

Although much has been questioned about the business models portrayed here, it is clear that the main incites brought by it focus on the structures of traditional tax systems and the international tax system itself in the way it presents itself. The challenges depicted here, in much, always end up being wrapped up in a central problem: the impossibility of effective use of the norms that constitute many of the tax systems shaped in the recent past.

It is estimated that the characters of such rules, added to the realities for which they were conceived end up generating deformations in the application of the material value of their precepts, due to the rapid transformation of the current economic reality. This is because they determine whether they are subject to tax rights, as well as their extension, based, in most cases, on whether or not there is a physical presence in a given State. On the other hand, the very particularities of the subjects who operate in this new economy, of the business models adopted, particularly because for the exercise of their activity these are little or nothing subject to physical presence, also end up generating systemic distortions.

It is claimed, by this matter of fact, that there would be an impossibility of applying the precepts, resulting in a supposed non-taxation of the revenues of these economic agents operating in the digital field. In this sense, the analysis in the area includes the problems arising specifically from the taxation of these income derived from digital activity, always taking into account the central assessment of the real sub-taxation of such companies, constantly aiming to establish the best overview for research and the maximum effectiveness of the analysis and proposals for solution.

Against the background of the called upon "*Digital Services Taxes*", such a category of taxes, mostly on income derived from negotiations, contracts or any equity gain related to services and business concluded in the virtual space, which several States and

Organizations have already been unilaterally using, under the justification of "rebalancing" the taxation of fair share tangent to technology companies and the recent escalation of their profits, apparently not achieved by current tax legislation.

In addition to a detailed detail of such tax species, a critical analysis will be made on the legal, economic and political aspects derived from the implementation of DSTs, so that their relevance to the legal framework of taxation and international tax policy can be verified, their efficiency from the point of view of collection, as well as the potential rebalancing of isonomy in relation to the taxation of income of companies operating in the virtual sphere and those that still integrated the "traditional economy".

Finally, the study aims to develop a tracing of what would be the potential legal and economic solutions to the problem of taxation of such income derived from digital, in view of the imminent insecurity and ineffectiveness of digital service taxes, exploring the initiatives developed by the OECD in Pillars 1 and 2 of Action 1 of the BEPS, with their valences, pointing out its central characteristics and its impacts on taxation tied to the digital economy.

Keywords: Tax Law, Digital Taxation, Digital Economy, International Tax Law, Corporate Tax Law, Digital Income Taxation, Digital Services Taxes.

Lista de Siglas e Abreviaturas

AT – Administração Tributária

BEPS – *Base Erosion and Profit Shifting*

CDT – Convenções para evitar a Dupla Tributação

CIRC – Código de Imposto sobre o Rendimento de pessoas Coletivas

CIRS – Código de Imposto sobre o Rendimento de pessoas Singulares

CMOCDE – Convenção Modelo da OCDE

DST – *Digital Services Taxes*

GAFAM – *Alphabet/Google, Amazon, Facebook, Apple e Microsoft*

GATS – *General Agreement on Trade in Services*

GILTI – *Global Intangible Low-Taxed Income*

GLoBE – *Global Anti-Base Erosion*

IIR – *Income Inclusion Rule*

IP – *Internet Protocol*

IST – Imposto sobre Serviços Digitais

IVA – Imposto sobre Valor Acrescentado

LGT – Lei Geral Tributária

MNE - *Multinational Enterprise* (Multinacional)

OCDE – Organização de Cooperação e Desenvolvimento Económico

OMC – Organização Mundial do Comércio

ONU – Organização das Nações Unidas

STTR – *Subject to Tax Rule*

TCJA – *Tax Cuts and Jobs Act*

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE (EU) – União Europeia

USTR – *Office of the United States Trade Representative*

UTPR – *Undertaxed Payment Rule*

VPN – *Virtual Private Network*

Índice

Resumo	6
Introdução	13
Capítulo 1 - O Debate em Torno da Tributação dos Rendimentos derivados do Digital e a Concessão de um Imposto Específico sobre o Volume de Receitas Digitais.	18
1.1 Caracteres da Economia Digital e o debate em torno de sua Tributação	18
1.2 A Economia Digital e a Fiscalidade de seus Rendimentos – Complexidades, Problemáticas e Propostas Atuais	21
1.3 Da Taxa de Equalização aos Impostos sobre Serviços Digitais – Breve Traçado Teórico da Tributação do Volume de Receitas Digitais	25
Capítulo 2 - As <i>Digital Services Taxes</i> na <i>praxis</i> – Elementares, Tipologias, Distinções e Debates Centrais	29
2.1 A Experiência do <i>equalization levy</i> em Índia	30
2.2 As <i>Digital Services Taxes</i> unilateralmente propostas no contexto mundial	32
2.3 O Imposto Húngaro sobre Serviços Digitais e o Julgamento do Tribunal de Justiça da União Europeia nos casos <i>Vodafone Magyarorszag</i> e <i>Tesco-Global Áruházak Zrt. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága</i>	38
2.4 A Proposta de ISD Comunitário da União Europeia	42
2.5 O Posicionamento dos Estados Unidos da América quanto aos ISDs aventados e as Retaliações movidas	47
Capítulo 3 - Análise Crítica quanto aos Impostos Sobre Serviços Digitais	53
3.1 A Complexa e Dúbia Estrutura de Tributação dos ISDs – Problemáticas Semânticas e Operacionais	53
3.2 A Carência de Fundamentação para exação específica das Empresas que atuam no Âmbito Digital	60

3.3 A potencial Incompatibilidade dos ISDs em relação ao Direito Comunitário Europeu e às Regras de Tributação e Comércio Internacional.....	66
3.3.1 <i>Os ISDs e o panorama de conformidade com o Direito Comunitário Europeu</i>	66
3.3.2 <i>As ISDs e sua conformidade com as Regras de Tributação e Comércio Internacional</i>	68
3.4 Apreciação Geral dos ISDs, os motivadores Políticos para sua implementação e a possibilidade de Distorção da Concorrência.....	75
3.5 Os Efeitos Económicos dos ISD's no Mercado.....	79
3.6 A Modificação das Bases Tributárias dos ISDs como Forma de Readequação das Balizas Fisco-Legais	80
Capítulo 4 - Iniciativas para a Reforma Estrutural da Tributação dos Rendimentos Derivados do Digital	82
4.1 A Modificação do Nexus de Tributação – A Presença Económica Digital.	82
4.2 Os Pilares 1 e 2 do BEPS/OCDE – As Modificação das Estruturas de Tributação dos Rendimentos em Carácter Internacional.....	86
4.2.1 <i>O “Pilar Um” para a Economia Digital</i>	87
4.2.2 <i>O “Pilar Dois”, a reforma da tributação dos rendimentos e o ideal de um Imposto Mínimo Global</i>	92
4.2.3 <i>Críticas Sistêmicas às propostas do BEPS/OCDE</i>	96
4.2.3.1 <i>Críticas às proposições do Pilar Um e a sua devida integração</i> ..	96
4.2.3.2 <i>Críticas ao Pilar Dois e à implementação de um Imposto Mínimo Global</i>	102
4.3 A Iniciativa Europeia para a Reforma da Tributação dos Rendimentos ...	104
4.4 A Proposta das Nações Unidas como Alternativa Multilateral para Tributação dos Rendimentos derivados do Digital.....	106
Conclusões	110
Referências	116

Introdução

Com o advento, progressivo, da globalização da economia, e, em larga escala, o desenvolvimento tecnológico – sobretudo da informação e comunicação – atrelados à digitalização gradual dos meios económicos, podemos assentar com algum discernimento que o mundo virtual adentrou a sociedade e, em consequência direta, suas relações jurídicas. Tida como uma alternativa à economia tradicional, o panorama que se avizinha é de que as próprias relações económicas estejam em gradativo processo de substituição pelas relações virtuais².

Ponderando-se todos os benefícios de uma nova economia, moldada aos costumes e interesses dos consumidores, utilizadores ou mesmo dos produtores de uma nova era, a digitalização da economia alterou de forma substancial a maneira como os negócios são concebidos, tratados e executados, bem como o próprio leque de atividades desenvolvidas, a configuração da criação de valor, dentre outras estruturas bem estabilizadas do sistema económico até então vigente.

Evidente que tais mudanças drásticas no cenário da economia não poderiam passar despercebidas perante o expediente do Estado e sua concernente camada de fiscalidade. Neste contexto, tem-se levantado a preocupação de que o atual sistema fiscal internacional não capta adequadamente os moldes de digitalização da economia. De acordo com as regras fiscais internacionais em vigor, as multinacionais geralmente pagam imposto sobre o rendimento das empresas onde a produção ocorre, ao invés de onde os consumidores ou, especificamente para o sector digital, estão localizados. No entanto, há quem defenda que, por meio da economia digital, as empresas (implicitamente) auferem rendimentos de utilizadores no estrangeiro, mas, sem presença física, não estão sujeitas ao imposto sobre o rendimento das empresas naquele país estrangeiro. Assevera-se que as normas componentes a tais sistemas atualmente existentes determinam como parâmetro essencial a presença física, estando os sujeitos passivos sujeitos à tributação, como um todo, com base na presença física

² OECD . “**Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 -2015 Final Report**” (OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project), <https://www.oecd.org/ctp/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm> Paris: OECD, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1>. Acesso em: 09 de maio de 2021.

ou não em determinado Estado. Demonstra-se, assim, uma evidente incompatibilidade com modelos de negócios associados à desmaterialização, à realização de atividades à distância, não havendo mais uma necessidade de presença física numa determinada localidade para seu pleno funcionamento.

Em vista da alteração de realidade e compreensão acerca de conceitos ante o advento de novas tecnologias, além do (aparente) perene processo de câmbio da estrutura económica pautada no *brick-and-mortar* (aqueles vinculados fisicamente ao território de um país) –, para a qual esta mesma legislação fiscal foi projetada – em direção ao âmbito virtual³, as distorções tendem a se revelar mais claras.

O desfasamento entre as significantes receitas geradas pelos gigantes da web como a Amazon, a Apple, o Google e o Facebook, bem como os impostos por estes recolhidos, gera controvérsias e desconfortos perante Estados e a própria sociedade. As referidas gigantes do digital têm sido delatadas por desviar artificialmente seus impostos em diversas ocasiões, justamente se aproveitando das brechas estabelecidas pelo sistema com o supracitado avanço da economia digital e seu descolamento com os sistemas fiscais⁴.

Para dar resposta a essas preocupações, a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) tem estado a organizar negociações com mais de 130 países para adaptação nevrálgica do sistema fiscal internacional. A atual proposição exigiria que as empresas multinacionais pagassem parte dos seus impostos sobre o rendimento nas jurisdições em que seus consumidores ou utilizadores se encontram, a fim de reequilibrar a distribuição da competência tributária de acordo com o local em que o valor é criado⁵. Estabelecendo e desenvolvendo ao longo dos últimos anos dois Pilares centrais⁶ para a

³ SILVEIRA, Ricardo Maitto - *As estruturas de planeamento tributário adotadas pelas empresas de tecnologia, as proposições da Ação 1 do BEPS e as iniciativas legislativas dos países ao redor do mundo*. In MONTEIRO, Alexandre. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 923.

⁴ GOMEZ-HERRERA, Estrella, REGGIANI, Carlo e SHEVTSOVA, Yevgeniya, **Whistling in the Dark? Equity Market Reactions to Digital Service Tax Proposals**. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4055553> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4055553>. Acesso em: 16 de maio de 2022.

⁵ OECD – ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax challenges arising from digitalization: report on pillar one blueprint: inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1>. Acesso em: 09 de maio de 2021.

⁶ Cfr. O último relatório abrangente publicado pela organização: OECD – ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Tax Challenges Arising from the Digitalization**

reformulação da tributação dos rendimentos das empresas, a OCDE busca incessantemente um acordo internacional para que suas propostas sejam efetivamente implementadas e não meras recomendações ou projetos idealísticos. A União Europeia, reconhecendo o relevante interesse social em causa, também adota medidas para a reformulação da tributação de multinacionais⁷.

No entanto, em alguns casos, a conveniência política ultrapassou os desígnios políticos coerentes, em conformidade com os princípios sólidos da política fiscal. À medida que os decisores políticos continuam a balizar as opções de tributar as empresas digitais, faz-se necessário evitar a criação de novas políticas fiscais distorcidas impulsionadas por agendas políticas.

Apesar dessa preocupação em vertente, e em que pesem as negociações multilaterais em curso, diversos países decidiram avançar com medidas unilaterais para tributar a economia digital. Cerca de metade de todos os países da OCDE na Europa anunciaram, propuseram ou implementaram um *imposto sobre os serviços digitais* (ou *Digital Services Tax - DST*), que nada mais é do que um imposto sobre os fluxos de receitas brutas (volume de negócios) selecionados das grandes empresas digitais – derivado de um conjunto específico de bens ou serviços digitais ou baseado no número de utilizadores digitais dentro de um país –, eis que aplicado, via de regra, somente a partir de um nível específico de receitas. Diga-se que tais impostos afetam principalmente as empresas americanas e que, portanto, são assim vistos como discriminatórios⁸.

O escopo de investigação desta dissertação é justamente traçar o contorno das referidas novas espécies tributárias voltadas para a seara digital – seja ela um tributo sobre o volume de negócios, como normalmente ocorre, ou mesmo um imposto diretamente sobre o rendimento, como se especula em determinadas jurisdições – associado diretamente às suas consequências diretas para as políticas reformatórias da tributação do rendimento. Assim, a pesquisa concerne a incidência destes impostos na legislação dos países que os

of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two) Paris: OECD, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1>. Acesso em: 16 de maio de 2022.

⁷ EUROPEAN COMMISSION. **Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union**, COM (2021) 823 final. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0823>. Acesso em 16 de maio de 2022.

⁸ ASEN, Elke. **What European OECD Countries Are Doing About Digital Services Taxes?** Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020>. Acesso em 28 de junho de 2021.

adotaram, e suas consequências, sobretudo para o direito tributário internacional, ou seja, a capacidade destas espécies tributárias resultarem em conflitos de tributação. O escopo é de análise da multiplicidade de políticas fiscais digitais em todo o mundo com foco nos países da OCDE, com o fito de apontar eventuais falhas e benefícios associados ao vasto conjunto de propostas.

Nesta seara, adentraremos, primeiramente, nas características típicas da economia digital, seus traçados, a forma como seus rendimentos devem ser tratados de forma diferenciada da economia tradicional e questionaremos a pertinência de sua tributação. Em seguida, miraremos nas razões que levaram às jurisdições em causa a adotarem a tributação do rendimento, ou, em alguns casos, das operações financeiras, atreladas ao digital, de forma que seus motivos possam ser colimados com as consequências e os principais efeitos jurídico-econômicos decorrentes de sua incidência. Em seguida, analisaremos as medidas práticas e legislativas proeminentes e paradigmáticas relacionadas ao fenômeno dos ISD's, de forma que sua análise casuística seja feita de forma clara e objetiva, buscando sempre uma definição tipológica de seus parâmetros estruturais.

É evidente que durante tal análise faremos ponderações quanto à pertinência e os reais motivos que levaram as nações em comento a delinear seus ISD's. Contudo, destrincharemos suas reais consequências num terceiro momento, onde o contexto da pandemia gerada pela Covid-19 e as problemáticas estruturais de adoção das aludidas medidas unilaterais serão elencadas, havendo, assim, um panorama crítico geral quanto à sua idealização e implementação como suposta medida de tributação dos rendimentos das empresas digitais.

Em último momento, cercaremos os potenciais caminhos futuros para a tributação do rendimento, tendo como suporte as medidas ofertadas pela OCDE e União Europeia em sede de alteração sistemática da tributação internacional, enfocada nas multinacionais, visando rever criticamente e avaliar as diferentes propostas apresentadas para justificar a tributação da economia digital e avaliar, criticamente, a força normativa, a legitimidade e a eficiência das aludidas propostas de reforma fiscal internacional.

A metodologia da referida análise baseia-se, em larga escala, nos elementos estruturais da análise da proporcionalidade, nomeadamente na adequação e necessidade das medidas e iniciativas para satisfazer os desafios sociais existentes ou os objetivos de política

fiscal pré-definidos. O corte epistemológico, portanto, reside na compreensão real de quais são intenções e os efeitos jurídicos, fiscais e económicos da adoção das ISD's, reunindo dados sobre seus pressupostos, associando-os às medidas previstas para a reforma da tributação dos rendimentos e tecendo uma tênue ligação críticas entre ambos.

Capítulo 1 - O Debate em Torno da Tributação dos Rendimentos derivados do Digital e a Conção de um Imposto Específico sobre o Volume de Receitas Digitais.

Em um primeiro momento será necessário debater acerca das características e problemáticas da economia digital, a fim de subsidiar a fundamentação de investigação das propostas de reforma, as medidas unilaterais implementadas e os debates consequentes. Não se trata de tema corriqueiro, nítido, sendo, portanto, imprescindível sua contextualização perante o panorama da tributação internacional, ou mesmo em relação à tributação interna das empresas digitais. Compreender seus parâmetros e estabelecer as dificuldades inerentes às suas estruturas é o primeiro desafio a ser enfrentado por aqueles que pretendem viabilizar uma solução para o dilema em questão.

1.1 Caracteres da Economia Digital e o debate em torno de sua Tributação

O crescimento da economia digital nas últimas décadas tem sido acompanhado por debates políticos sobre os impostos que as empresas digitais pagam e onde estas pagam. Muitos modelos de negócio digitais não requerem presença física em países onde realizam vendas, chegando aos clientes por meio de vendas remotas e plataformas de serviços.

Pode-se apontar que a aceleração da transição para o digital em curso tem como balizadores centrais o acesso a recursos de novos modelos de negócio associados à criação de valor destes mesmos empreendimentos, assentes na propriedade e na exploração de bens intangíveis, somados à mobilidade destes mesmos bens, à exemplo de patentes e marcas e no provimento de serviços pautados em novas formas de negócios alavancados por tecnologias inovadoras⁹.

Podemos traçar os principais negócios associados à economia digital como aqueles de subscrição, à exemplo das plataformas de *streaming*, nas quais se paga um valor pelo acesso a um serviço disponível em plataforma; na publicidade digital, em que plataformas disponibilizam para seus utilizadores propagandas de marcas externas ou internas àquele

⁹ CHAND, VIKRAM e GIOVANNI LEMBO, **Intangible-Related Profit Allocation within MNEs based on Key DEMPE Functions: Selected Issues and Interaction with Pillar One and Pillar Two of the Digital Debate**, International Tax Studies, IBFD, junho de 2020.

serviço, como encontrados no *Youtube*; e os de acesso, nos quais ocorre o desenvolvimento de determinadas aplicações virtuais e estatísticas com base nos dados obtidos de determinados utilizadores ao estarem em contacto direto com demais serviços, normalmente destas mesmas multinacionais digitais¹⁰.

Nesse sentido, cumpre salientar que hoje a criação de valor dentro de uma economia digitalizada resta designada pelo somatório de diversos algoritmos destinados a estabelecer o “custo” e o “valor” de determinados serviços, produtos ou até mesmo de meras interações de utilizadores, a exemplo das redes sociais. Tais dados são guarnecidos e disponibilizados por gigantes tecnológicas a fim de servir como “elementos” de valor a serem rentabilizados e monetizados em um momento posterior, como no fornecimento de uma propaganda direcionada¹¹.

Entende-se que as referidas inovações nos produtos e nos processos de criação de valor são fundamentais para o acompanhamento e satisfação das expansivas necessidades dos consumidores e dos utilizadores num âmbito cada vez mais digitalizado, e consequentemente, global. Importa salientar que a criação de valor referida implica necessariamente num conhecimento bem estabelecido de fórmula para crescimento. Nesta seara, podemos citar a inteligência artificial e a transmissão de conteúdos numa escala global como sendo fundamentais para tal objetivo. Cite-se que este conceito pode aparecer sob a forma de *value chain*, *value shop* ou *value network*, tendo por certo que todas as formas estão delimitadas por ações primárias e de suporte¹².

No que se refere aos agentes económicos envolvidos no âmbito económico virtualizados, verifica-se, de início, que tais *players*, sendo eles em grande parte empresas multinacionais, pouco ou nada submetem-se a uma presença física para que possam operar em plenitude, de forma a estarmos face a face com sujeitos cuja sede ou direção efetiva

¹⁰ PEREIRA, Rita Castro dos Santos Campos. **A Tributação na Economia Digital: um caminho para a reformulação do imposto sobre o rendimento das empresas**. *Dissertação no âmbito Mestrado em Direito apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Escola do Porto*. Porto, 2021, p.13.

¹¹ EUROPEAN COMMISSION. **Fair Taxation of the Digital Economy**, 2018. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_pt. Acesso em 17 de maio de 2022.

¹² Cfr. Para mais detalhes quanto às formas de criação valor na economia digital: CARDOSO, José Manuel Ambrósio Cardoso. **A economia digital e a criação de valor**. *Dissertação conducente à obtenção do grau de Mestre em Ciências Jurídico-Económica apresentado à Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. Porto, 2020, p. 9.

fixam-se em um determinado Estado que, contudo, praticam suas atividades numa pluralidade de jurisdições em que não se estabelecem fisicamente¹³.

Evidencia-se, assim, os caracteres essenciais da economia digital: tendo estabelecido suas bases de operação econômica no imaterial e no intangível, a desmaterialização dos negócios apresenta-se como a realidade fática, uma vez que desconectada dos antigos meios de produção firmados, substituindo a base produtiva, a transposição destes bem ao mercado e a alocação de insumos, pessoal e tecnologia. Comprimindo as distâncias por meio de operações que se pautam em ativos incorpóreos – quase ao ponto de podermos falar em inexistência de fronteiras – uma vez que os *players* envolvidos no mercado digital alcançam, em uma escala global, atividade em qualquer jurisdição, alargando sua atividade e contando muitas vezes, com a plena ausência de presença física destes meios em economias locais.

Neste cenário, os modelos de negócio, incluindo as empresas de redes sociais, mercados de *e-commerce*, serviços na nuvem e plataformas de serviços baseados na web, apresentam uma extrema dificuldade de adaptação aos sistemas preexistentes – em decorrência direta dos díspares contrastes existentes entre a economia tradicional e a economia digital –, visando a tributação de uma nova realidade pelos mesmos mecanismos delineados para o mercado até então firmado. Essa discrepância acaba por motivar políticas fiscais direcionadas. Em alguns casos, tais políticas são extensões de regras antigas a novos intervenientes, enquanto outras baseiam-se em tributos especiais dirigidos especificamente a uma empresa ou plataforma. Tendo como enfoque a tributação dos rendimentos das referidas empresas atuantes no digital, analisaremos mais adiante suas estruturas atuais e as estratégias adotadas pelos Estados e organizações internacionais visando sua devida taxação, não olvidando do tema subjacente à investigação: a operabilidade e eficiência dos Impostos sobre Serviços Digitais neste exato contexto.

¹³ DOURADO, Ana Paula. **Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals**, *Intertax*, volume 46, 2018, disponível em <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2018058>, p. 567

1.2 A Economia Digital e a Fiscalidade de seus Rendimentos – Complexidades, Problemáticas e Propostas Atuais

As políticas fiscais de consumo mudaram para dar conta do crescimento dos produtos e serviços prestados através de meios digitais, muitas vezes sem que uma empresa tenha uma presença tributável no país onde os produtos são consumidos. Além disso, os decisores políticos examinaram formas de alterar os impostos sobre as empresas para enquadrar fiscalmente a atividade digital em suas jurisdições.

Soma-se a esse cenário a cada vez mais necessária arrecadação de receitas tributárias, ainda mais aprofundada com o agravamento do status económico pós crise derivada da pandemia da Covid-19. Nações manifestam, numa escala sem precedentes, a urgência na adaptação de seus sistemas fiscais, a fim de se aproximarem ao máximo das noções de justa fiscalidade – ainda mais em sede de tributação dos rendimentos – e de proteção à neutralidade fiscal. Tal cenário contribui com os argumentos da tributação dos rendimentos do digital, embora não o esgotem, visto que sua exação poderá contribuir com os objetivos de equidade social e visando um maior equilíbrio e justiça no tratamento da tributação internacional. Dadas as circunstâncias, estaríamos a cogitar uma tributação mais equânime no que concerne agentes económicos que atuam no digital em relação àqueles que permanecem na seara tradicional.

Associada a essa mudança, encontra-se o agravamento do fenómeno de erosão das bases tributáveis, já tanto debatido em sede do Plano BEPS, capitaneado pela OCDE. A *race to the bottom*, como por vezes é referenciado o movimento de países que erodem suas bases fiscais em busca de investimento, acaba por trazer à tona a questão da erosão, aqui entendido, segundo definição de Casalta Nabais¹⁴, como o género erosão das bases *lato sensu*. Este concretiza-se em duas importantes espécies: a erosão das bases tributárias *stricto sensu*, em que o que está em causa é evitar a prática do facto tributário numa determinada jurisdição, erodindo em relação a este a correspondente base tributária e fixando-a em países de baixa ou nula tributação, que corresponde à erosão das bases (*Base Erosion*); e a erosão que se traduz em, depois de praticado o facto tributário ou facto gerador do imposto, desviar os lucros para países de baixa ou nula tributação, que corresponde ao desvio dos lucros (*Profit*

¹⁴ NABAIS, José Casalta. **Problemas Nucleares de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2021. *VitalBook file*, p. 257 e ss.

Shifting). Tais cenários acabam por entrar em ampla expansão em decorrência do desenvolvimento da economia digital, vez que a dissonância entre as antigas regras e a atual estrutura da economia tendem a aguçá-las, resultando, muitas das vezes, em *loopholes* legais.

Para além desses fatores, regimes fiscais preferenciais, incluindo aqui períodos de amortização mais curtos para os bens intangíveis, desagravamento fiscal direcionado para a I&D e *patent box* – benefícios fiscais concedidos para o registo e a consequente tributação de propriedades intelectuais, como patentes de software –, em certa medida, fizeram com que as empresas digitais se beneficiassem de uma tributação reduzida. Embora os argumentos subjacentes a estas preferências sejam estimular a inovação e atrair investimento nas mais recentes tecnologias, a carga fiscal mais leve resultante dos incentivos criou um fosso entre a tributação das empresas digitais em relação a outros sectores¹⁵, facto este que será pormenorizado no capítulo destinado às críticas à fundamentação dos Impostos sobre Serviços Digitais e das propostas de alteração do sistema de tributação internacional de rendimentos

Em resposta à diferença de cargas fiscais, os legisladores e gestores públicos procuraram e instituíram novos instrumentos fiscais direcionados (em alguns casos) para as mesmas empresas que são elegíveis para os benefícios fiscais referenciados, muito embora o motivador político de muitos destes instrumentos, como o da própria União Europeia, tenha sido a pura e simples disparidade de tributação entre as empresas

Uma vez que as grandes empresas digitais são também empresas multinacionais, a discussão sobre os impostos digitais levou à necessidade de um acordo internacional acerca da mudança de regras quanto a sua tributação. Sem um acordo multilateral, as políticas individuais dos países são suscetíveis de se cruzarem ou contradizerem-se mutuamente, gerando uma desarmonização sistémica e resultando em dupla tributação¹⁶.

As alterações das regras internacionais, em matéria de tributação digital, terão impacto tanto no que se refere a quanto, como a onde as empresas digitais são tributadas.

¹⁵ SPENGLER, Christoph et al., **Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle**, ZEW, PwC, 2018 [em linha]. Disponível, em alemão, em: <https://www.pwc.de/de/steuern/pwc-studie-steuerlicher-digitalisierungsindex-2018.pdf>. Acesso em: 05 de julho de 2021.

¹⁶ OECD, “**Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy**,” 2019, Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> Acesso em: 05 de julho de 2021.

Assim, a OCDE preocupou-se centralmente com duas questões: o *nexus* de tributação do digital, ou seja, as regras que determinam a jurisdição para tributar uma empresa não residente (*where to tax*); e a alocação de lucros, a qual consiste nas regras que determinam a parte relevante dos lucros derivados do digital que estarão sujeitos à tributação (*what to tax*).

Tal dilema deriva justamente do confronto entre a desmaterialização dos bens de produção – por vezes, dos próprios produtos e estruturas físicas dos agentes económicos – e as normas de tributação dos rendimentos pautadas nos princípios da fonte (*source*) e de residência, os quais ainda se atêm a elementos de natureza física para a comprovação de sua presença económica que fundamenta a materialidade de tributação dos seus rendimentos. Com o elemento do “estabelecimento estável” ainda presente na lei fiscal internacional como critério para a presença, ao menos em sentido territorial, numa determinada jurisdição, torna-se frágil de certa forma a capacidade de assegurar tal tributação de forma eficiente.

Para a tributação na residência, faz-se necessário determinar que o referido estabelecimento estável seja reconhecido, configurando-se este como a “*realidade demonstrativa da atuação empresarial de um não residente num determinado Estado*”¹⁷, entendido, portanto, como o nexo de causalidade entre um determinado Estado a um não residente, compreendido assim como “limiar mínimo de presença” além de uma “regra de imputação geográfica de rendimentos”, permitindo a taxação de uma figura económica tal, em princípio, não residente, por meio do estabelecimento estável, como se assim fosse.

Não estando presentes fisicamente em determinado território, as empresas digitais conseguem operar sem a escala necessária para ser enquadrada nos parâmetros da legislação internacional fiscal. Considerando que apenas estão domiciliados na jurisdição de “sede” da empresa, no atual modelo de qualificação para presença económica tributável, somente este possuiria a competência necessária para tributá-la. Contudo, mesmo esse Estado que queira tributar o estabelecimento estável encontra-se com competência restrita, no que concerne a seu poder, em relação aos lucros imputáveis ao estabelecimento estável em causa, apenas estando em questão os lucros imputáveis a este estabelecimento, a esta empresa, e à nação

¹⁷ PEREIRA, Ricardo Reigada, **O Conceito de Estabelecimento Estável**, *Direito Fiscal Internacional e Europeu*, Coleção de Formação Contínua, Centro de Estudos Judiciários. Lisboa, 2016, p. 19 e ss.

onde se encontrada fixado, reduzindo, assim, a capacidade do próprio princípio da fonte, encontrando-se, portanto, em um *loophole* legal¹⁸.

Para além destas questões, e como já referido anteriormente, atente-se que as normas internacionais de tributação do rendimento das empresas baseiam-se no conceito de criação de valor para decidir onde uma empresa paga impostos. No debate sobre os impostos digitais, surgiu um novo ângulo em relação a este elemento.

Isto porque, o impulso para a economia digital resulta num aumento da contribuição dos utilizadores para a criação de valor – o engajamento e os dados fornecido pelos usuários compõem uma criação de valor bem mais acentuada na economia digital do que os pagamentos em moeda em si. Há, assim, um aumento na utilização de conhecimentos, dados, ativos incorpóreos e cada vez mais complexas e globais cadeias de valor.

Os defensores da tributação digital argumentam frequentemente que a criação de valor digital deve ter em conta o valor contribuído pelos utilizadores de plataformas de redes sociais ou sites de *e-commerce*, eis que os dados fornecidos pelos hábitos dos utilizadores são depois traduzidos em anúncios direcionados ou outros serviços personalizados.

Atribuir valor a um utilizador que acede a um serviço gratuito é economicamente desafiador, uma vez que não existe uma sinalização de valor ou preço ligado a um único utilizador. Além disso, qualificar uma rede de utilizadores como um ativo de valor necessariamente é acompanhada por desafios de medição e avaliação semelhantes. Embora os efeitos da rede sejam predominantes em alguns modelos de negócio digitais, tais efeitos também são comuns em outras partes da economia e não dão origem a regras fiscais especiais¹⁹.

Políticas que seguem a lógica de valor criada pelos utilizadores implicam que a localização da criação de valor para efeitos fiscais mudaria necessariamente. Tal como a população global não está distribuída uniformemente por países, as recentes medidas de valor criadas pelas empresas digitais concentram-se em determinadas jurisdições, o que, evidentemente, já é passível de reflexão.

¹⁸ PEREIRA, Rita Castro dos Santos Campos. **A Tributação na Economia Digital: um caminho para a reformulação do imposto sobre o rendimento das empresas.** *Dissertação no âmbito Mestrado em Direito apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Escola do Porto.* Porto, 2021, p.19.

¹⁹ GRINBERG, Itai, “**International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate,**” SSRN Scholarly Paper Rochester, NY: Social Science. Research Network, 2018 [em linha]. Disponível em: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3275737>. Acesso em 05 de julho de 2021.

A discrepância entre a taxação e a criação de valor pode ser observada em números²⁰. Em 2015, pouco mais de um terço dos internautas globais encontravam-se no leste e sudeste asiático, enquanto 20% do valor criado nas indústrias da informação se originaram lá. Em sentido inverso, apenas 11% dos internautas residiam na América do Norte em 2015, enquanto 37% do valor criado nas indústrias da informação eram originários do país²¹.

Devido ao descasamento entre a distribuição atual dos internautas e a localização da produção digital, a alteração das regras fiscais para refletir onde os utilizadores estão localizados alteraria em muito onde as empresas devem e pagam impostos. Isso evidencia o desafio político de reescrever as regras de forma a destacar quais os países que recebem receitas fiscais das empresas digitais. É justamente neste momento e com este escopo que a OCDE interveio a fim de gerir as negociações entre mais de 130 países, por meio de seu *Inclusive Framework*²², o qual, em conjunto com os Pilares da Ação 1 do BEPS, será pormenorizado e analisado sob a ótica da tributação do rendimento no último capítulo desta dissertação.

As políticas fiscais contraditórias que surgiram unilateralmente – à exemplo dos impostos sobre os serviços digitais – exigem uma ação multilateral para evitar que outra guerra fiscal seja iniciada. Embora com algum avanço, tanto a política fiscal da OCDE não tem agradado em muito seus próprios membros (sob alegação, inclusive, de violação de princípios gerais da tributação internacional), como o pleno avanço das medidas unilaterais, em sua maioria impostos sobre volume de negócios, permanece. É sobre tais espécies tributárias, em abstrato, que trataremos neste momento.

1.3 Da Taxa de Equalização aos Impostos sobre Serviços Digitais – Breve Traçado Teórico da Tributação do Volume de Receitas Digitais

²⁰ OECD. “**Trade in Value Added (TiVA): Principal Indicators**,” disponível em: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TIVA_2018_C1. Acesso em 05 de julho de 2021.

²¹ BUNN, Daniel, ASEN, Elke, ENACHE, Cristina. **Digital Taxation Around The World** [em linha]. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20200610094652/Digital-Taxation-Around-the-World1.pdf>. Acesso em 08/05/2021.

²² OECD. “**Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS**,” 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-bepscomposition.pdf>. Acesso em: 09 de maio de 2021.

Tal como já foi sublinhado, há uma veemente preocupação com o atual sistema fiscal internacional, o qual não capta adequadamente a digitalização da economia. De acordo com as atuais regras fiscais internacionais, as multinacionais geralmente pagam imposto sobre o rendimento das empresas onde a produção ocorre e não onde os consumidores ou, especificamente para o sector digital, os utilizadores estão localizados. Tal como referido, a atual proposta da OCDE realinharia os direitos fiscais internacionais com novas medidas de criação de valor, exigindo que as empresas multinacionais paguem parte dos seus impostos sobre o rendimento das empresas onde os seus consumidores ou utilizadores estão localizados.

No entanto, apesar destas negociações multilaterais em curso, diversos países decidiram avançar unilateralmente com uma forma diferente de tributação digital, sob a configuração de uma nova espécie tributária. Ao invés de adaptarem as atuais regras fiscais internacionais para melhor capturarem a economia digital, os países impõem impostos voltados para o setor digital para tributar as grandes empresas com base nas suas receitas provenientes de certos serviços digitais prestados a utilizadores ou consumidores nacionais.

As estruturas destes impostos variam de país para país, consoante será exposto no capítulo seguinte. Contudo, é possível delinear algumas características imanentes a todos eles. A descrição da maioria destas medidas unilaterais parece indicar que a imposição digital se basearia fortemente na proposta do imposto sobre o volume de negócios sobre as receitas de transações específicas, cobrado aos contribuintes que satisfazem determinadas condições, sendo a presença de receitas mais perceptíveis acima de um limiar pré-estabelecido.

Faz-se mister lembrar, todavia, que desde o relatório da Ação 1 de 2018²³ há pronunciamento da OCDE pela não recomendação de introdução de qualquer ISD's ou imposto de "equalização", como por vezes a imposição é referida (à exemplo da medida tomada em Índia) – embora a mesma OCDE, em 2015, quando da publicação do primeiro relatório da ação 1, por meio de sua *Task Force on Digital Economy*²⁴, tenha apontado justamente o *equalization levy* como medida para correção do desfasamento da tributação

²³ OECD. **Tax challenges arising from digitalization: Interim Report 2018: inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1>. Acesso em: 09 de maio de 2021.

²⁴ ROCHA, Sérgio André, CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **Ação 1 do Projeto BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE**. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de, GOMES, Marcus Lívio e ROCHA, Sérgio André. *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 257.

da economia digital – e como será melhor detalhado no capítulo posterior. Para além de tal recomendação, acrescente-se que o mais recente movimento da OCDE em torno da Ação 1, mais especificamente quanto ao Pilar 1²⁵ (voltado para as questões dos rendimentos das empresas digitais) e como tributá-los de forma efetiva, já prevê a extinção, de países selecionados, de uma série de ISDs implementados, cenário esse que será delineado no último capítulo desta dissertação.

Aponta o relatório, ainda, que, caso haja sua introdução, os seguintes fatores devem ser tidos em conta na elaboração de tal medida: deverá ter cariz temporário; deve ter um âmbito bem delineado direcionado – com foco na publicidade à internet e serviços de intermediação online –; deve cumprir com as obrigações internacionais de um país, incluindo tratados fiscais, OMC e EU; deve possuir elementos que permitam minimizar a sobreposição de impostos, como os referentes ao rendimento das empresas; devem ter em conta a minimização do impacto nas start-ups, na criação de empresas e nas pequenas empresas de uma forma mais geral; e seus custos e complexidade devem ser reduzidos.

A estrutura exposta pelas experiências unilaterais até hoje propostas ou implementadas não parece estar integralmente de acordo com as proposições da OCDE, mesmo porque muitas delas ainda trazem dúvidas quanto à legitimidade e o *compliance* com regras de direito fiscal internacional. Embora muitos ISDs tenham sido propostos como temporários, há dúvida razoável se a sua subsistência cessará quando de um acordo geral à nível de OCDE ou mesmo na União Europeia, isso se considerarmos um cenário em que a aludida taxa seja mesmo harmonizada.

Seja como for, facto é que o recorte atual destes tributos nos remete a diversas propostas, fundamentações e tentativas de readequação da tributação e a correta alocação da

²⁵ “A Convenção Multilateral (MLC) exigirá que todas as partes excluam todos os Impostos sobre Serviços Digitais e outras medidas similares relevantes com relação a todas as empresas, assim como se comprometam a não introduzir tais medidas no futuro. Nenhum Imposto sobre Serviços Digitais estabelecido recentemente ou outras medidas similares pertinentes será cobrado a qualquer empresa a partir de 8 de outubro de 2021 e até 31 de dezembro de 2023 ou até a entrada em vigor da Convenção Multilateral, o que ocorrer primeiro. A forma de remoção dos Impostos sobre Serviços Digitais existentes e outras medidas similares relevantes serão devidamente coordenadas. O Quadro Inclusivo indica informações de alguns membros no sentido de que acordos transitórios estão sendo discutidos com celeridade.” OECD. “**Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.**” Paris: OECD, 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.htm>. Acesso em: 23 de maio de 2022.

taxação sobre a alegada *fair share* das empresas que atuam em âmbito digital. Não há a intenção nesta investigação de se valer de assunções extremamente vagas ou mesmo cenários demasiadamente alternativos como modo de descontextualizar a tributação em causa. Os elementos centrais destacados repetir-se-ão ao longo dos exemplos debatidos, mesmo que a nomenclatura central da incidência varie de acordo com a jurisdição.

Neste sentido, parece mais adequado para fins investigativos que as experiências práticas, empíricas, sejam analisadas e destrinçadas, a fim de que o cenário geral e factual destes impostos seja exposto e analisado crítica e detidamente no capítulo posterior.

Capítulo 2 - As *Digital Services Taxes* na *praxis* – Elementares, Tipologias, Distinções e Debates Centrais

De início, cabe o apontamento de que as *Digital Services Taxes*, ou mais bem referidas em bom português, os Impostos sobre Serviços Digitais, não obtiveram logo de início a nomenclatura em causa. Na verdade, o tributo específico para a “suplementação” de uma dita “sub-taxação” das empresas que atuam em âmbito digital passou por uma certa metamorfose evolutiva ao longo do tempo. Sua gênese remonta a período aparentemente já longínquo, no ano de 2015, quando o Reino Unido, em ação pioneira, instituiu o *Diverted Profit Tax – DPT*, ou “imposto sobre lucros desviados”, conhecido mediaticamente como *Google Tax*.

Trata-se de um imposto criado sob uma taxa de 25%, cujo âmbito é limitado aos lucros que são considerados, pelo governo britânico, artificialmente desviados do Reino Unido, sobretudo por empresas que operam no âmbito virtual. Uma primeira situação que enseja a aplicação do *DPT* envolve empresas britânicas que adotem estruturas ou que realizem transações, ambas sem substância econômica, e que resultem no chamado “descasamento tributário”, ou *tax mismatch*. Um bom exemplo é a situação em que uma empresa no Reino Unido transfere direitos de propriedade intelectual para uma controlada no exterior, situada em país com regime fiscal privilegiado, e paga *royalties* dedutíveis para tal empresa.

Outra circunstância que enseja a aplicação do *DPT* é aquela envolvendo empresas estrangeiras que comercializam produtos no mercado britânico, mas que estruturam suas atividades de forma a impedir a sua qualificação como residente fiscal no Reino Unido, ou a sujeição dos lucros ao imposto corporativo local (*taxable presence*)²⁶.

Alia-se à estrutura um regime administrativo muito específico, sustentado num período de revisão de 12 meses, durante o qual é necessário um diálogo entre o contribuinte

²⁶ MAITTO, Ricardo. **Economia Digital, a Ação 1 do BEPS e a Visão da ONU: Proposições e Críticas**. In: MONTEIRO, Alexandre, FARIA, Renato e MAITTO, Ricardo. *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 922 e ss.

e as autoridades fiscais para determinar a responsabilidade fiscal final²⁷. Evidente que tal medida visava coibir as técnicas de planeamento fiscal, incluídas aí estratégias de inversão fiscal, a deslocalização de lojas de aplicações, websites etc. bem como a já referenciada alocação de registos de propriedade intelectual regimes fiscais benéficos, muitas das vezes com *patents boxes* isentas de tributação.

Contudo, este molde de tributo referenciado como de “equalização” acabou por ser replicado em outras jurisdições, à exemplo da Índia, em 2016. Seguindo o apontamento do primeiro relatório da Ação 1 do BEPS, de 2015, os indianos propuseram a sua “taxa de equalização”, visando readequar seu sistema fiscal e, na conceção do governo de Índia, taxando a *fair share* das empresas que possuíam o escopo de negociação virtual. É sobre este tributo que iremos primeiro tratar na investigação.

2.1 A Experiência do *equalization levy* em Índia

Primeiramente, aponta-se que tributos de equalização se referem, via de regra, a medidas que se baseiam no pressuposto de que uma determinada medida se justifica pela necessidade de “neutralizar” ou “igualar” as posições de duas partes, neste caso, de dois contribuintes que atuam em setores distintos. Isso que requer uma identificação precisa dos dois grupos de que o tratamento deve ser igualado e a intensidade da intervenção necessária para alcançar essa igualdade.

O imposto indiano atuaria, em tese, neste sentido. Considerado o pioneiro na imposição de um tributo específico sobre os factos económicos digitais, a Índia instituiu o imposto sob alíquota de 6%, sendo incidente sobre os pagamentos realizados a não residentes a título de publicidade online: a base tributável é o valor das transações e não a receita gerada por elas. O objetivo primordial era alcançar apenas as operações B2B – *Business to Business* – recolhido por meio de retenção na fonte, sendo atribuída à fonte pagadora a obrigação de recolhimento, bem como o dever de prestar informações à autoridade fiscal indiana sobre as

²⁷ ROCHA, Sérgio André, CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **Ação 1 do Projeto BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE**. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de, GOMES, Marcus Lívio e ROCHA, Sérgio André. *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 267.

transações realizadas ao longo do ano fiscal. Na prática, foi pensado como um tributo direto, embora o valor da transação seja a base tributável²⁸.

As seguintes condições devem ser verificadas para a incidência do imposto: primeiramente, o pagamento deve ser realizado por uma pessoa coletiva localizada na Índia a uma pessoa coletiva não-residente, sendo apenas aplicada, como referido, sob a lógica *B2B*. Em segundo lugar, o pagamento deve ser realizado considerando determinadas transações listadas, como publicidade online e qualquer provisão de espaço de propaganda digital. Esta lista de transações cobertas pode ser expandida por notificação do governo indiano. Em terceiro lugar, está sujeito à isenção o montante legal pago ao longo de um ano que não exceder um limite de receita igual a 100 000 rupias indianas, algo em torno de 1.150 euros.

Finalmente, há isenção de serviços efetivamente associados a um estabelecimento estável do beneficiário na Índia. Essa isenção, entretanto, não se aplica necessariamente a empresas multinacionais estrangeiras que adotam um modelo de vendas local, ou seja, o reconhecimento da receita de publicidade em um revendedor local (subsidiária ou estabelecimento estável) sujeito ao imposto de renda corporativo na Índia²⁹.

Isto ocorre porque o *equalization levy* não está restrito a vendas de serviço de publicidade online para consumidores finais e, como tal, se aplica tanto a transações internacionais entre empresas do mesmo grupo econômico quanto a transições intra-grupo. O contribuinte é o beneficiário não residente, mas o imposto é recolhido pelo tomador. É qualificado pela legislação indiana não como imposto sobre rendimento, mas sim sobre transação. Por esta razão, é pouco provável que esteja sujeito à dupla isenção em outra jurisdição, sobre abrigo de um tratado voltado para tal, e que possa gerar situações de dupla tributação para empresas estrangeiras já sujeitas a tributação de renda no país de residência. Assim, o imposto de equalização indiano é significativo, uma vez que muito mais amplo do que os impostos sobre os serviços digitais que estão a ser implementados na Europa.

Destaca-se que o governo indiano informou ter, entre junho de 2016 e março de 2017, auferido com o imposto a arrecadação de 3,4 mil milhões de rupias, o equivalente a

²⁸ MAITTO, Ricardo. **Economia Digital, a Ação 1 do BEPS e a Visão da ONU: Proposições e Críticas**. In: MONTEIRO, Alexandre, FARIA, Renato e MAITTO, Ricardo. *Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*. São Paulo: Saraiva Educação, 2018, p. 922 e ss.

²⁹ ROCHA, Sérgio André, CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **Ação 1 do Projeto BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE**. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de, GOMES, Marcus Lívio e ROCHA, Sérgio André. *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 263 e ss.

40 milhões de euros. Além do imposto referido, medidas de alterações às regras denexo interno foram implantadas em 2019. Uma destas regras amplia a definição interna de nexo para receita de negócios, incorporando o conceito de presença econômica significativa (SEP – *Significant Economic Presence*), a qual será pormenorizada em momento oportuno no último capítulo.

Embora de teor inovatório, a medida gerou desconfiança no mercado digital interno da Índia, devido a sua complexidade e não aplicação a todas as empresas que operam no âmbito virtual. Contudo, a forma como é entendido o Imposto sobre Serviços Digitais passou a tomar contornos mais claros nas experiências italianas e francesas, a seguir analisadas em conjuntos, bem como a de outros países de relevo econômico.

2.2 As *Digital Services Taxes* unilateralmente propostas no contexto mundial

Afora o cenário exposto previamente, podemos citar como principais passos para a tributação do digital, ao menos em escala com impactos globais, três projetos de relevo: em primeiro lugar, a OCDE e a Comissão Europeia coordenaram os esforços, que resultaram na publicação de um influente relatório intermediário³⁰ e propuseram novas regras para a tributação digital na Europa em março de 2018³¹. Em segundo lugar, muitos países europeus propuseram impostos temporários dentro das regras estabelecidas pela Comissão. O ISD francês, também conhecido como "*Taxa GAF*", recebeu particular atenção política e mediática. Finalmente, foi anunciada, em junho de 2021, uma iniciativa fiscal global do G7/G20 (*Global Tax, GT*) como um primeiro passo para implementar um conjunto de reformas coordenadas do sistema fiscal internacional. Estas propostas também afetam as empresas multinacionais digitais e substituíram as iniciativas do ISD a partir de outubro de 2021. Uma diferença notável refere-se as propostas do ISD tributaram as receitas, enquanto o Imposto Global será cobrado sobre os lucros³². Todos estes projetos, com exceção do

³⁰ Cfr. Nota 22.

³¹ Cfr. Nota 10.

³² GOMEZ-HERRERA, Estrella, REGGIANI, Carlo e SHEVTSOVA, Yevgeniya, **Whistling in the Dark? Equity Market Reactions to Digital Service Tax Proposals**, 2022. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4055553> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4055553>. Acesso em 31 de maio de 2022.

Global Tax, serão analisados neste capítulo e as devidas críticas serão realizadas na capitulação seguinte.

Contudo, como bem asseverado anteriormente, em que pesem as negociações multilaterais em curso, sobretudo no seio da OCDE e da EU, diversos países decidiram avançar unilateralmente com impostos sobre os serviços digitais. Cerca de metade de todos os países europeus da OCDE anunciaram, propuseram ou implementaram um ISD. Com base em dados atualizados até dezembro de 2021, Áustria, França, Hungria, Itália, Polónia, Espanha, Turquia e Reino Unido implementaram um ISD. Bélgica, República Checa e Eslováquia publicaram propostas para a promulgação de um ISD, e Letónia, Noruega e Eslovénia anunciaram oficialmente ou apresentaram intentos de aplicar o imposto.

Os ISDs propostos e implementados diferem significativamente na sua estrutura. Por exemplo, embora a Áustria e a Hungria apenas tributem as receitas fiscais provenientes da publicidade online, a base tributária francesa – como será delineado abaixo – é muito mais vasta, incluindo as receitas provenientes da disponibilização de uma interface digital, publicidade direcionada e transmissão de dados recolhidos sobre utilizadores para fins publicitários. As taxas de imposto variam entre 1,5% na Polónia e 7,5% tanto na Hungria como na Turquia (embora a taxa de imposto da Hungria seja temporariamente reduzida para 0%)³³.

Atente-se, mais uma vez, que, com a última publicação do relatório da OCDE referente ao Pilar 1, a proposta lá ventilada substituiria algumas normas existentes para tributar as multinacionais e contrariaria algumas políticas que os países implementaram para tributar as empresas digitais nos últimos anos, incluindo os ISDs aqui citados. Uma vez que o Pilar 1 está focado na mudança onde os lucros são tributados, inclusive para muitas grandes empresas digitais, espera-se que os ISDs sejam revogados num processo de transição que deverá estar concluído até o final de 2023.

Prova disso é que, em 21 de outubro de 2021, uma declaração conjunta da Áustria, França, Itália, Espanha, Reino Unido e Estados Unidos traçou um plano para reverter os impostos sobre os serviços digitais (ISD's), bem como as ameaças tarifárias retaliatórias dos EUA – que serão exploradas mais à frente – assim que as regras do Pilar 1 forem aplicadas. Em 22 de novembro, o Tesouro norte-americano anunciou que a Turquia havia concordado

³³ ASEN, Elke. **What European OECD Countries Are Doing about Digital Services Taxes?** Tax Foundation. Disponível em: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020>. Acesso em 28 de junho de 2021.

com os mesmos termos³⁴. Assim, a análise das ISDs aqui demarcadas deve ser tomada com um *grão de sal*.

Apenas a título de integração, Portugal – tal como a Alemanha – avançou com proposta, capitaneada pelo Bloco de Esquerda, para criação de Imposto similar, contudo, a medida foi obstada pelos partidos governantes sob a alegação de que esta seria medida unilateral, portanto violadora dos princípios de unidade da União Europeia, devendo uma proposta harmonizadora e multilateral ser preferida³⁵. O Governo português, contudo, implementou, para o Orçamento de Estado de 2022, uma taxa específica direcionada ao meio digital – conhecida informalmente como *Taxa Netflix* – referindo-se esta à tributação da comunicação comercial audiovisual em plataformas de partilha de vídeo e subscrições para serviços de vídeo *on demand*, na forma delineada pelo art. 10º, números 2 e 5 da Lei 55/2012, na redação dirigida pela Lei n.º 74/2020³⁶.

Aponta-se que, embora a maior prevalência na Europa, os ISDs também foram anunciados, propostos ou implementados noutras regiões do mundo. Indonésia e Tunísia também implementaram ISDs. O Brasil³⁷ e o Quênia propuseram um ISD, enquanto Canadá, Israel e Nova Zelândia mostraram intenções de propor esse imposto. O governo chileno acabou por rejeitar uma proposta de 2018 para introduzir um ISD.

³⁴ US DEPARTMENT OF TREASURY. **Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect**. Disponível em: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>. Acesso em 31 de maio de 2022.

³⁵ Cfr. **“Portugal espera pela OCDE para taxar gigantes tech. “Com Biden tudo será mais fácil”** <https://www.dinheirovivo.pt/empresas/tecnologia/portugal-espera-pela-ocde-para-taxar-gigantes-tech-com-biden-tudo-sera-mais-facil-13099770.html>

³⁶ Art. 10º, Número 2: “*Os operadores de serviços de televisão por subscrição encontram-se sujeitos ao pagamento de uma taxa anual de (euro) 2 por cada subscrição de acesso a serviços de televisão, a qual constitui um encargo dos operadores.*”; Número 5: “*Os operadores de serviços audiovisuais a pedido por subscrição encontram-se sujeitos ao pagamento de uma taxa anual correspondente a 1 /prct. do montante dos proveitos relevantes desses operadores.*”. Redação da Lei nº 55/2022. Disponível em: https://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_strutura.php?tabela=leis&artigo_id=2041A0010&nid=2041&nver_sao=&tabela=leis&so_miolo=.

³⁷ A política tributária digital no Brasil ainda não foi adotada ou implementada. Em razão disso, alguns detalhes sobre a política ainda não estão claros. A proposta é um projeto de lei que foi apresentado na Câmara dos Deputados em maio de 2020. A proposta visa as seguintes atividades: Publicidade para usuários brasileiros; Plataformas digitais que facilitam bens e serviços entre usuários onde pelo menos um usuário é brasileiro; Transferência de dados de usuários brasileiros. A política se aplica a negócios com mais de R\$ 3 bilhões (US\$ 760 milhões) em receitas globais e R\$ 100 milhões (US\$ 25 milhões) de receitas do Brasil. O imposto incide sobre a receita bruta, e não sobre a receita líquida, e taxas mais altas se aplicam a empresas com níveis mais altos de receita dos setores-alvo. Por exemplo, uma empresa com R\$ 500 milhões em receitas tributáveis de acordo com a proposta pagaria R\$ 16 milhões em imposto. Se essa empresa tiver uma margem de lucro combinada de 5% dessas atividades, a taxa tributária efetiva sobre esses lucros seria de 64%, significativamente maior do que a alíquota de imposto corporativo/de renda combinado do Brasil de 34%.

Adentrando especificamente cada uma destas medidas, aqui com breves anotações para cada uma delas, vez que não é o escopo da investigação esmiuçar cada proposta, mas sim traçar um panorama geral quanto às peculiaridades do imposto. Iniciemos pelo “Imposto sobre Transações Digitais” italiano.

O imposto é aplicado a pessoas coletivas residentes e não residentes, a uma taxa de 3%, sobre o valor das operações tributáveis, sendo estas os serviços fornecidos pela internet/eletronicamente, cuja natureza significa seu suprimento é essencialmente automatizado, envolvendo intervenção humana mínima e sendo impossível sua conclusão sem a tecnologia da informação.

Esses serviços incluem: publicidade digital, rede social e *marketplaces* online, bem como a transmissão de dados dos utilizadores. Para se enquadrarem no âmbito do imposto, as empresas teriam de auferir receitas anuais a nível mundial de, pelo menos, 750 milhões de euros (829 milhões de dólares) e receitas tributáveis provenientes de serviços digitais prestados em Itália de, pelo menos, 5,5 milhões de euros (6,1 milhões de dólares).

De forma similar ao imposto indiano, o tributo de Itália determina a responsabilidade tributária associadas ao fornecedor das transações tributáveis, independentemente da sua localização e/ou residência fiscal. Isso inclui plataformas online tipicamente nacionais e estrangeiras que fornecem serviços B2B e clientes italianos. É de relevo destacar que o imposto não é creditável a contra quaisquer outros impostos devidos pelo contribuinte – a exemplo de impostos sobre rendimento – e não cobre transações não pecuniárias³⁸. Estima-se que o imposto italiano angarie cerca de 600 milhões de euros (719 milhões de dólares) por ano, uma vez que esteja totalmente implementado. Este montante equivale a 1,6% da receita que a Itália recebeu dos impostos sobre as sociedades em 2017.

Uma parte fundamental da proposta italiana é uma cláusula de caducidade que exige a revogação do imposto quando estiverem em vigor políticas que efetuem um acordo internacional sobre a economia digital, um dos poucos ISDs que contam com tal ressalva³⁹.

³⁸ ROCHA, Sérgio André, CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **Ação 1 do Projeto BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE**. In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de, GOMES, Marcus Lívio e ROCHA, Sérgio André. *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 262.

³⁹BUNN, Daniel. **The Italian DST Marches On**. Tax Foundation, 2019 [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/italy-digital-services-tax/>. Acesso em 07 de julho de 2021.

Sob uma outra perspetiva encontra-se o imposto francês sobre serviços digitais⁴⁰. Introduzido em julho de 2019, retroativo até janeiro de 2019, o ISD em França impõe uma taxa de 3% sobre as receitas brutas geradas a partir de serviços de interface digital, publicidade online direcionada e venda de dados recolhidos sobre utilizadores para fins publicitários. As empresas estarão sujeitas à taxação se tiverem comutativamente mais de 750 milhões de euros (840 milhões de dólares) em receitas mundiais e 25 milhões de euros (28 milhões de dólares) em receitas em França. Estima-se que o imposto gere anualmente 500 milhões de euros (560 milhões de dólares) - 1,01% dos impostos sobre o rendimento das empresas francesas e 0,05% do total da receita fiscal arrecadada em 2018.

Atente-se, contudo, que, na sequência da adoção pela França do ISD, o Gabinete de Representação Comercial dos Estados Unidos (*USTR*) abriu uma investigação da Secção 301 – a ser esmiuçado no capítulo tangente à posição norte-americana sobre os ISDs – a determinar se o imposto francês era um imposto discriminatório sobre as empresas americanas. Acabou por, de facto, considerar o tributo discriminatório e propôs tarifas retaliatórias. Para evitar tais tarifas, a França concordou em adiar a cobrança de seu ISD em 2020 (embora a responsabilidade fiscal acumule em 2020), voltando a ser aplicável em 2021, já com uma aparente mudança de postura do governo dos EUA⁴¹.

Curiosamente, a própria França tentou introduzir regra equivalente ao *Diverted Profit Tax* do Reino Unido em 2016, e que inclusive contou com aprovação do parlamento francês. Contudo, o Conselho Constitucional do país acabou por considerar que a norma violava os princípios constitucionais, tornando-a sem efeitos⁴².

Já em Espanha, o imposto sobre serviços digitais detém taxa de 3% aplicável às receitas de anúncios online, negócios intermediados em plataformas digitais e vendas de dados de utilizadores por empresas tecnológicas com pelo menos 750 milhões de euros (893 milhões de dólares) no total anual de receitas a nível mundial e receitas em Espanha de 3 milhões de euros (3,57 milhões de dólares)⁴³.

⁴⁰ Cfr. Detalhes da proposta em: <https://www.legifrance.gouv.fr/loda/id/JORFTEXT000038811588/>.

⁴¹ ASEN, Elke. **Digital Tax Collection Triggers New U.S. Tariffs on France**. Tax Foundation, 2021 [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/us-tariffs-on-french-goods-digital-tax-collection/>. Acesso em 07 de julho de 2021.

⁴² Cf. *Constitutional Council*, 29 de Dezembro de 2016, n. 2016-744 DC.

⁴³ ENACHE, Cristina. **Spain Determined to Cash in on Digital Services Tax**. Tax Foundation, 2021 [em linha]. Disponível em <https://taxfoundation.org/spain-digital-services-tax/>. Acesso em 07 de julho de 2021.

De acordo com as diretrizes, as empresas terão de “geolocalizar” seus clientes para determinar se estão sujeitas ao imposto espanhol sobre serviços digitais⁴⁴. Embora não exista um formato pré-determinado, os registros das transações e um relatório descritivo terão de ser fornecidos quando exigidos pela administração tributária. O imposto deverá ser cobrado trimestralmente, sendo os dois primeiros pagamentos a serem realizados em julho. O governo espanhol espera arrecadar receitas adicionais de 968 milhões de euros (1,153 mil milhões de dólares) anualmente a partir da imposição. No entanto, a Autoridade Independente de Responsabilidade Fiscal de Espanha estimou uma receita fiscal entre 546 milhões de euros (650 milhões de dólares) e 968 milhões de euros.

Fora da União Europeia, o ISD do Reino Unido entrou em vigor em abril de 2020, com a primeira taxação em abril de 2021. O imposto é cobrado a uma taxa de 2% sobre as receitas de plataformas de redes sociais, motores de pesquisa de internet e mercados online. Ao contrário de outras propostas, o imposto inclui uma isenção para os 25 milhões de £ (31,9 milhões de dólares) de receitas tributáveis e fornece um cálculo ISD alternativo ao abrigo de um "porto seguro" para empresas com margens de lucro baixas em atividades de âmbito. Os limiares de receitas estão fixados em 500 milhões de £ (638 milhões de dólares) a nível global e 25 milhões de £ (31,9 milhões de dólares) a nível nacional⁴⁵.

O ISD do Reino Unido encontrou muita resistência, o que se deve, em grande parte porque foi originalmente definido com a obrigação de que qualquer empresa com uma presença digital – no atual cenário, a percentagem majoritária –, passasse por um dispendioso exercício de *compliance* para perceber o que estava em vigor.

Foram tomadas algumas medidas para atenuar esta situação, como a simplificação em torno da administração, a introdução de cálculos e relatórios a nível de grupo, as isenções dos serviços financeiros e de pagamentos e um método alternativo de cobrança que atenuasse e gerasse algum alívio da dupla tributação. Mas o maior problema em volta de sua implementação é que o conceito subjacente de "participação dos utilizadores" continua a ser difícil de definir e é impopular com outras autoridades fiscais.

⁴⁴ Cfr. detalhes da proposta em: https://www.boe.es/diario_boe/txt.php?id=BOE-A-2021-9559.

⁴⁵ Mais detalhes sobre a proposta na **HM Revenue & Customs, "Introdução do Novo Imposto de Serviços Digitais: Projeto de Legislação"**, 2019, https://assets.publishing.service.gov.uk/government/uploads/system/uploads/attachment_data/file/816361/Digital_services_tax.pdf. Acedido a 7 de julho de 2021.

Na Áustria, o ISD foi implementado em janeiro de 2020⁴⁶. O imposto de publicidade digital aplica-se a uma taxa de 5% sobre as receitas provenientes da publicidade online fornecida por empresas que têm receitas mundiais superiores a 750 milhões de euros (840 milhões de dólares) e receitas austríacas superiores a 25 milhões de euros (28 milhões de dólares). Como o ISD da Áustria só é cobrado na publicidade online, seu âmbito é mais estreito do que, por exemplo, o do ISD de França ou de Reino Unido.

Aponta-se que a publicidade tradicional já está sujeita a um imposto especial de publicidade na Áustria⁴⁷. Argumenta-se que o ISD nivela assim o campo de jogo entre a publicidade tradicional e a publicidade digital. No entanto, os limiares de receitas globais e nacionais do ISD excluem efetivamente a maioria dos fornecedores nacionais de publicidade digital, criando novas distorções⁴⁸.

Na sequência do imposto austríaco, e finalizando a questão concernente aos impostos unilaterais sobre serviços digitais em território europeu, há de se fazer importante ressalva quanto ao imposto húngaro voltado para o mercado digital. A referida exação merece destaque pela peculiaridade de ter sido o imposto voltado para serviços digitais contestado judicialmente – quanto a sua legitimidade em relação ao IVA e à compatibilidade com o Direito comunitário – perante o Tribunal de Justiça da União Europeia.

2.3 O Imposto Húngaro sobre Serviços Digitais e o Julgamento do Tribunal de Justiça da União Europeia nos casos *Vodafone Magyarország* e *Tesco-Global Áruházak Zrt. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*

Embora refira-se a um imposto implementado em 2014, ainda num cariz um tanto quanto distinto daquele perpetrado nas *equalization levy* e nos impostos sobre serviços digitais até aqui analisados, o imposto criado pela Hungria acabou por suscitar diversos

⁴⁶ Bundesministerium für Digitalisierung und Wirtschaftsstandort, “**Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG 2020)**” (2019), <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20010780>. Acesso em 07 de julho de 2021.

⁴⁷ Cfr. Detalhes da proposta em Bundesministerium für Finanzen, “**Werbeabgabe**,” 2020, https://www.bmf.gv.at/themen/steuern/steuern-von-a-bis-z/werbeabgabe.html#heading_Bemessungsgrundlage. Acesso em 07 de julho de 2021.

⁴⁸ BUNN, Daniel, ASEN, Elke, ENACHE, Cristina. **Digital Taxation Around The World** [em linha]. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20200610094652/Digital-Taxation-Around-the-World1.pdf>. Acesso em 08/05/2021.

debates na seara judicial europeia, servindo como paradigma para julgados referentes à tributação específica do digital. Seu estudo possui relevância para os debates que seguirão relativos às ISDs, uma vez que as teses firmadas pelo Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) no caso resulta em argumentos por vezes relacionados a todos os tributos associados à camada digital da economia, embora nem sempre de forma apropriada, como será demonstrado.

No que se refere aos casos em específico, a origem da querela está na criação pela Hungria, à revelia dos trabalhos da OCDE, de um imposto sobre o volume de negócios líquido incidente sobre serviços de telecomunicações, os quais foram contestados, respetivamente por *Vodafone*⁴⁹ e *Tesco*⁵⁰. Ambos os casos envolveram desafios ao mesmo "imposto especial" húngaro, mas com taxas progressivas diferentes. A Hungria impôs um imposto graduado sobre o volume de negócios líquido de determinadas atividades especificadas, tais como o comércio a retalho, as telecomunicações e os serviços energéticos.

Nos casos apreciados pelo TJUE, a compatibilidade do imposto húngaro sobre o volume de negócios líquido dos serviços de telecomunicações, a taxas progressivas, com o direito comunitário foi analisada sob duas perspetivas: discriminação e sobreposição com o IVA.

Em relação à discriminação, há de se apontar que, devido aos pontos de rutura na progressividade do imposto, todas as empresas do escalão mais baixo (ou zero) eram de propriedade húngara, e todas (ou quase todas) as empresas do escalão mais alto eram de propriedade estrangeira. Não houve recuo dos escalões mais baixos para os contribuintes nos escalões mais elevados. Duas empresas com sede no Reino Unido, a *Vodafone* e a *Tesco*, apresentaram pedidos de discriminação de nacionalidade contra o imposto sobre o volume de negócios húngaro, argumentando que os impostos mais elevados para as empresas de volume de negócios mais elevados equivaleram a uma discriminação indireta de nacionalidade, uma vez que essas empresas tendiam a ser estrangeiras. De acordo com o procedimento da UE, os tribunais húngaros remeteram as questões de direito da UE ao TJUE.

⁴⁹ TJUE. *Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. V Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, C-75/18, 2020.

⁵⁰ TJUE. *Tesco-Global Áruházak Zrt. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága*, C-323/18, 2020.

Assim, as reivindicações na *Vodafone* e na *Tesco* têm paralelos próximos com as que poderiam ser levantadas contra o imposto sobre serviços digitais. Embora os casos húngaros difiram em alguns detalhes, eles indagam essencialmente a mesma questão que seria levantada por um desafio aos impostos sobre os serviços digitais, ou seja, se a discriminação com base na dimensão do volume de negócios constituiria uma discriminação de nacionalidade indireta que violaria as liberdades fundamentais.

Em vez de considerar se a *Vodafone* ou a *Tesco* implicavam discriminação dissimulada, o Tribunal de Justiça entendeu a principal questão levantada pelos processos: *"se a escala progressiva, utilizando bandas, do imposto especial pode constituir, por si só, independentemente da aplicação dessa regra de consolidação, a discriminação indireta perante os tributáveis que são controlados por pessoas singulares ou pessoas singulares de outros Estados-Membros, que suportam a carga fiscal real e, portanto, [se o imposto pode] ser contrário [à liberdade de estabelecimento]"*⁵¹.

Ao formular a questão como uma das legalidades da progressividade, ao invés de abordar a situação sob a ótica do limiar das taxas parametrizadas consoante a nacionalidade, o TJUE acabou por retirar o peso devido da questão em contenda. Outrora concebidos como um desafio à tributação progressiva, os casos se tornaram de fácil solução. O Tribunal declarou, sem surpresa, que as taxas de imposto progressivas não são, por si só, ilegais:

"As taxas progressivas do imposto especial não criam, inerentemente, qualquer discriminação, com base no local em que as empresas têm a sua sede, entre pessoas tributáveis detidas por pessoas singulares húngaras ou pessoas singulares e pessoas tributáveis detidas por pessoas singulares ou pessoas singulares de outros Estados-Membros."

Além disso, o Tribunal de *Tesco* declarou, com razão, que *"o facto de a maior parte desse imposto especial ser suportado por pessoas tributáveis detidas por pessoas singulares ou pessoas singulares de outros Estados-Membros não pode ser de tal forma a merecer, por si só, a categorização como discriminação"*. Consoante perspicaz constatação de *Mason e Parada*, em que pese sua veracidade, esta afirmação falha à verdadeira questão levantada

⁵¹ MASON, Ruth, PARADA, Leopoldo. **The Legality of Digital Taxes In Europe**. (June 3, 2020). Virginia Tax Review, 2020, Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper No. 2020-50, Virginia Law and Economics Research Paper No. 2020-10 [em linha]. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3618663>. Acesso em 07 de julho de 2021.

pelos casos⁵². O cerne do desafio foi o facto de a Hungria ter usado uma lei aparentemente neutra para efetuar a discriminação intencional contra empresas estrangeiras, porém, ao encarar o caso como se a progressividade por si só violasse o direito da UE, o TJUE afastou esse desafio.

Já no que concerne à compatibilidade deste imposto com o IVA, questão inclusive diversas vezes suscitada ao TJUE em relação a impostos sobre o volume de negócios criados por vários Estados-membros, incluindo Portugal, o que se discute essencialmente é a sobreposição de um imposto sobre o volume de negócio com outro sobre vendas, mesmo que somente incida sobre o valor acrescentado.

De pronto é possível asseverar que o direito comunitário não se opõe à introdução de um imposto que tem como base tributária o volume de negócios num único estágio do consumo e sem que subsista um direito a dedução do imposto pago na etapa anterior. No caso em tela, constata-se que o imposto húngaro não se confunde com o IVA, já que sua cobrança não incide em cada fase do processo de produção e de distribuição, bem como inexiste um direito à dedução do imposto pago na fase anterior desse processo⁵³.

Atente-se, para fins de pleno esclarecimento, que os impostos digitais se distinguem das partes do imposto especial húngaro defendido na *Tesco* e na *Vodafone*, tendo a própria Hungria proposta um ISD autónomo. Os impostos sobre os serviços digitais atingem fluxos de rendimentos diferentes e mais estreitos; tributam rendimentos brutos, em vez de líquidos; têm taxas determinadas por rendimentos mundiais, não no interior; e têm um impacto desproporcionado mais extremo nos estrangeiros devido aos seus elevados limiares de receita e bases estreitas. Por exemplo, enquanto o advogado-geral no caso em questão se esforçou por argumentar — em última análise, sem persuasão — que os impostos sobre o volume de negócios líquidos são progressivos, tais argumentos seriam ainda menos persuasivos no caso dos impostos sobre os serviços digitais, aplicados ao volume de negócios bruto e não ao volume de negócios líquido. O volume de negócios bruto é uma medida ainda pior de capacidade contributiva do que o volume de negócios líquido⁵⁴.

⁵² *Id.*

⁵³ SANTOS, Anabela. **A tributação do digital: avanços e recuos**. *Jornal Vida Económica*, 09 de abril de 2020 [em linha]. Disponível em: https://www.occ.pt/fotos/editor2/vidaeconomica_anabelas_9abril2020.pdf. Acesso em 08 de julho de 2021.

⁵⁴ MASON, Ruth, PARADA, Leopoldo. *Op cit.*

Outros apontamentos acerca do julgamento serão elencados já no capítulo de análise crítica, eis que devem ser cotejados com as demais considerações acerca do ISDs em generalidade. Por ora, analisar-se-á a proposta por parte da Comissão Europeia em favor da implementação de um Imposto sobre Serviços Digitais comunitário.

2.4 A Proposta de ISD Comunitário da União Europeia

Os estudos da Comissão Europeia relativos à Tributação da economia digital e a uma eventual proposta de diretiva relacionada ao tema desenvolveram-se inicialmente a partir da criação do grupo *Commission Expert Group on Taxation of the Digital Economy* em 2014.

Contudo, somente em 2017, a COM 547 final (de 21.9.2017), intitulada *A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market*⁵⁵, foi publicada. Tal comunicado tinha como núcleo de análise a tributação direta, afirmando-se expressamente estarem as atuais regras de tributação desconectadas dos novos modelos de negócios digitais ao exigirem a presença física em face de negócios que assentam em ativos intangíveis, automatização, informação e transmissão de dados⁵⁶.

Segundo as estimativas do estudo, o ritmo de crescimento da receita obtida pelos negócios digitais é exponencialmente superior à dos negócios tradicionais, verificando-se, ainda, uma tributação efetiva média muito inferior – cerca de 9,5 % em oposição a cerca de 23,2%. E tal tributação, afirma-se, traz impacto negativo, produzindo mais oportunidades para evasão fiscal, redução de receitas públicas e impacto nefasto na justiça social contributiva, com conseqüente erosão dos orçamentos sociais e desestabilização do adequado ambiente para a concretização de negócios na EU⁵⁷.

Tendo este pensamento em vista, compreende-se a afirmação de ser necessário gerar mudanças nas regras internacionais que definem o estabelecimento estável, as que tratam de preços de transferência e nas que precedem à atribuição de lucros, de forma a

⁵⁵ Cfr. mais detalhes da proposta em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf. Acesso em 08 de julho de 2021.

⁵⁶ PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2019, p. 363.

⁵⁷ *Ibid*, p. 364.

orientá-las para o modo de funcionamento dos negócios digitais. As respostas globais/multilaterais detêm uma clara preferência, mas assume-se ser a criação do consenso um processo lento e dependente da vontade e coalizão de diversas partes e interesses, pelo que, no entanto, é necessário agir e gerar uma resposta a este mecanismo que compromete a tributação da *fair share*⁵⁸.

Já em 21 de março de 2018, a Comissão Europeia propôs uma diretiva estabelecendo novas regras para assegurar que a tributação das atividades na União Europeia fosse realizada de forma harmónica. Duas propostas legislativas foram apresentadas, sendo uma a longo prazo e outra a curto prazo.

A solução a longo prazo consiste em uma reforma tributária abrangente que revê o conceito de estabelecimento estável e introduz o conceito de *presença económica significativa*, o qual permitirá que os países tributem empresas que não possuem estabelecimentos físicos dentro de seu território, mas que excedem certos limites em termos de receitas, usuários e contratos.

Neste contexto, uma plataforma digital será considerada como detentora de uma “*presença digital*” tributável ou, em outras palavras, um estabelecimento estável virtual num Estado-Membro, caso preencha um dos seguintes requisitos: (i) As receitas anuais da entidade em causa excederem, no Estado-Membro da presença digital, € 7.000.000; ou (ii) O número de utilizadores anual dos serviços digitais prestados pela entidade em causa no Estado-Membro da presença digital ser superior a 100.000 (considera-se que o utilizador se encontra no Estado-Membro onde utiliza o dispositivo – por referência ao endereço de IP – para “*aceder à interface digital através da qual são prestados os serviços digitais*”); ou (iii) O número de contratos de prestação de serviços digitais celebrados anualmente pela entidade em causa no Estado-Membro da presença digital ser superior a 3.000.

Ao considerarmos que as regras insinuadas nesta proposta de Diretiva poderão conflitar com Acordos de Dupla Tributação ainda em vigência, as regras nela insculpida apenas serão aplicáveis (i) às atividades digitais transfronteiriças desenvolvidas na UE por empresas residentes na UE (mesmo que contrariem os ADTs em vigor - i.e., mesmo que os respetivos ADTs não tenham ainda sido adaptados em conformidade), e (ii) a empresas estabelecidas fora da UE caso não vigore qualquer ADT entre a jurisdição de residência da

⁵⁸ PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2019, p. 364.

empresa digital e o Estado-Membro onde a mesma tem presença digital significativa (ou, caso exista ADT, se o mesmo contiver disposições relativas à presença digital significativa). Assim sendo, não fica abarcada pela proposta a presença digital significativa de empresas residentes fora da EU e em países com os quais o Estado-Membro da presença digital significativa tenha ADT, salvo se tal ADT contiver disposições relativas à presença digital significativa⁵⁹.

Já em relação à solução à curto prazo, a União Europeia sugere a adoção justamente de um Imposto sobre Serviços Digitais que forneça garantias de que as atividades que atualmente não são tributadas de forma eficaz tenham a capacidade de auferir receitas diretas para os Estados-Membros. A medida também contribuiria para mitigar os efeitos das medidas unilaterais (ou mesmo substituí-las) que visam o mesmo facto gerador em determinados Estados-Membros, como referido ao longo deste capítulo, o que, na visão da Comissão Europeia, arriscaria ser prejudicial ao mercado único.

Ao contrário da reforma à longo prazo este imposto seria aplicável às receitas de determinadas atividades digitais que, de acordo com os estudos da EU, evadem-se absolutamente ao sistema tributário europeu. Na forma do delineado pela diretiva, pretende-se que esta medida seja transitória até a implementação da reforma global e a integração de mecanismos para atenuar a possibilidade de dupla tributação entre Estados-Membro⁶⁰.

O “ISD europeu” seria aplicável às receitas decorrentes de atividades em que os utilizadores exercem um papel relevante na criação de valor e que não são abarcadas de forma apropriada pelas regras fiscais vigentes⁶¹.

Trata-se nomeadamente das receitas provenientes: (i) Apresentação de publicidade numa interface digital destinada aos respetivos utilizadores; (ii) disponibilização de uma plataforma multilateral que permita o encontro e a interação dos utilizadores entre si, facilitando venda de bens e serviços entre eles; e (iii) transmissão de dados dos utilizadores, quer estes sejam recolhidos, quer sejam gerados pelas atividades dos utilizadores.

⁵⁹ GONÇALVES, Susana Estevão. **Tributação da economia digital: os primeiros passos de uma revolução fiscal?** [em linha]. In: *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez* / ISSN: 1578-956X / 50-2018, p. 149-154.

⁶⁰ ROCHA, Sérgio André, CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. **Ação 1 do Projeto BEPS e as Diretrizes Gerais da OCDE.** In: OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de, GOMES, Marcus Lívio e ROCHA, Sérgio André. *Tributação da Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019, p. 268.

⁶¹ ROCHA, Sérgio André, CASTRO, Diana Rodrigues Prado de. *Ibid*, p. 269.

Considerando o próprio texto legal e a categorização acima reproduzida, assevera-se que o ISD seria “(...) *um imposto com um âmbito de aplicação específico, cobrado sobre as receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais caracterizados pela criação de valor pelos utilizadores*”⁶². Em termos mais específicos, o imposto tem a pretensão de taxar o total das receitas brutas decorrentes da prestação de qualquer um dos serviços enumerados nas alíneas do nº1 do artigo 3º da Proposta de Diretiva, descontado o imposto sobre o valor acrescentado e similares, sob uma taxa única de 3%⁶³.

As receitas provenientes do referido imposto seriam cobradas pelos Estados-Membros onde os utilizadores se encontrassem, e só seriam aplicadas a empresas que tenham: (i) tenham um total de receitas globais superior a € 750.000.000; e (ii) tenham um total de receitas tributáveis obtidas na UE superior a € 50.000.000.

Isto ajudará a assegurar que as empresas *start-up* e de escala mais pequenas permaneçam descarregadas. Estima-se que cerca de apenas 150 empresas dentro do seio da EU estariam sujeitas ao imposto, e que possam ser gerados 5 mil milhões de euros em receitas por ano para os Estados-Membros se a exação for mesmo aplicada a uma taxa de 3%.

Em termos de identificação do Estado-Membro ou dos Estados-Membros onde as receitas citadas devem ser tributadas, bem como a proporção em que devem ser taxadas, a análise deve ser tomada com base na ótica do art. 5º da referenciada Proposta de Diretiva. Tendo como preceito fundamental o conceito de criação de valor pelos utilizadores⁶⁴, o nº1 do supramencionado dispositivo prevê que o imposto é devido no Estado-Membro ou nos

⁶² EUROPEAN COMMISSION. **Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais**, p. 7. Mais detalhes da proposta em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf. Acesso em 01 de junho de 2022.

⁶³ BERNARDES, Nathália Izabela Pereira. **O Imposto Sobre os Serviços Digitais enquanto Solução para a Tributação da Economia Digital**. *Dissertação apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa para a obtenção do grau de Mestre em Direito Financeiro e Fiscal*. Lisboa, 2020, p. 29.

⁶⁴ COMISSÃO EUROPEIA, **Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais**, p. 12..Mais detalhes da proposta em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf. Acesso em 01 de junho de 2022.

Estados-Membros nos quais os utilizadores estiverem localizados no período de tributação em causa⁶⁵.

Embora tenha constituído árduos esforços para sua implementação, a Comissão Europeia não conseguiu encontrar o apoio unânime necessário para que a proposta fosse aprovada. No entanto, indicou que, caso a OCDE não chegue a acordo, retomará o seu trabalho de tributação da economia digital⁶⁶. O debate revelou que, apesar de o texto reunir o amplo apoio de um grande número de Estados-Membros, algumas delegações mantêm reservas sobre certos aspetos específicos da proposta ou têm mesmo objeções substanciais.

As últimas manifestações da União Europeia em relação ao tema parecem indicar certa retração no robusto plano de tributação pelo ISD, eis que, como será abordado adiante, os EUA não tiveram boa receção quanto ao tema, gerando uma falta de perspetiva para o tributo em termos de adequação sistemática e boa política de Estado. Dentre as últimas comunicações, consta uma consulta pública lançada pela Comissão Europeia em abril de 2021 sobre a possível introdução de uma taxa digital ao nível da EU⁶⁷.

Com efeito, a consulta aparentemente não apresenta qualquer ligação a um projeto ou proposta em específico. A redação disponível para a consulta descreve apenas (i) os desafios que a digitalização cria para os sistemas fiscais; (ii) recorda as iniciativas que estão a ser tomadas a nível da OCDE e a nível interno, salientando que estas "*não interferirão nos trabalhos em curso ao nível do G20 e da OCDE sobre uma reforma do quadro internacional de impostos sobre as sociedades*"; e (iii) relembra o mandato recebido pela Comissão Europeia do Conselho Europeu nas suas conclusões de 21 de julho de 2020 sobre a "*apresentação de propostas de recursos próprios adicionais*", considerando que "*a imposição digital é uma delas*".

Apesar da ausência de uma referência às propostas apresentadas pela Comissão Europeia em março de 2018, suprarreferidas, a descrição nos materiais de consulta e no inquérito que o acompanha indicam que a imposição digital basear-se-ia fortemente na proposta do imposto sobre os serviços digitais, ou seja, um imposto sobre o volume de

⁶⁵ BERNARDES, Nathália Izabela Pereira. *Op. Cit.*

⁶⁶ BUNN, Daniel, ASEN, Elke, ENACHE, Cristina. **Digital Taxation Around The World**. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20200610094652/Digital-Taxation-Around-the-World1.pdf>. Acesso em 8 de maio de 2021.

⁶⁷ Cfr. Mais detalhes da proposta em: <https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/haveyour-say/initiatives/12836-A-fair-competitive-digital-economy-digital-levy>. Acessado em 08 de julho de 2021.

negócios sobre as receitas de transações específicas, coletado dos contribuintes que satisfazem determinadas condições, sendo a mais perceptível aquela ligada à presença de receitas (na União Europeia ou a nível mundial) acima de um limiar pré-estabelecido⁶⁸.

O último parecer concreto da União Europeia relativo à economia digital – antes do projeto de “imposto único global”, ligado ao Pilar 2 do BEPS, não afeto diretamente à economia digital, embora com reflexos nela – decorreu em 18 de maio de 2021, quando em uma Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, intitulada de *Business Taxation for the 21st Century* (Tributação empresarial para o século XXI)⁶⁹, foram estipulados os parâmetros futuros da tributação do rendimento empresarial e o planeamento da União Europeia para efetivar tais medidas.

A Comunicação também não possui um escopo voltado especificamente para a economia digital, tratando, em suma, de um novo quadro para a tributação das empresas na UE, o qual reduzirá os encargos administrativos, eliminará os obstáculos fiscais e criará um ambiente mais favorável às empresas no mercado único, o "*Business in Europe: Framework for Income Tax*" (ou BEFIT). Além disso, aponta para outras providências como a promoção do investimento produtivo e o empreendedorismo, com o fim de apoiar as transições verdes e digitais. Por fim, esta ocupa-se das recomendações para o tratamento interno de perdas das empresas locais decorrente da crise associada à Covid-19. Não há qualquer menção ao Imposto sobre Serviços Digitais.

2.5 O Posicionamento dos Estados Unidos da América quanto aos ISDs aventados e as Retaliações movidas

A relação conflituosa entre a tributação e a política norte-americana remete-nos a longínquas datas. Desde os protestos advindos do ideal de “*No Taxation Without*

⁶⁸ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. **Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union: Feedback to the EU Consultation on the Introduction of a Digital Levy**, Intl. Tax Stud. 3(2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD [em linha]. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Tax-Studies/collections/itaxs/html/itaxs_2021_04_int_1.html. Acesso em 10 de julho de 2021.

⁶⁹ Cfr. Íntegra da Comunicação em https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/communication_on_business_taxation_for_the_21st_century.pdf. Acesso em 08 de julho de 2021.

Representation” até às políticas fiscais dos recentes governos⁷⁰ – embora associada com a austera reforma fiscal de 2017 –, os impostos sempre estiveram no mais ténue limite entre a limitação do estado em ingressar no património privado e a necessidade de que cada um pagasse pela tão conclamada *fair share*. Assim não é diferente na economia digital. Encetemos por elaborar breves considerações em relação ao posicionamento do governo dos EUA no que concerne os ISDs propostos ou implementados mundialmente, sobretudo no seio da União Europeia.

Comece-se por pontuar que as recentes transições de cadeira do poder executivo norte-americano podem alterar significativamente a forma como a questão das políticas fiscais internacionais vêm sendo conduzidas, sendo certo que as opiniões e processos conduzidos até então advém de uma conjuntura político-económico muito distinta da atual.

No que se refere aos ISDs propostas, há uma evidente preocupação por parte dos líderes norte-americanos quanto ao seu impacto na realidade económica das empresas locais, sobretudo sob o prisma da livre concorrência. À exemplo deste posicionamento, Steve Munchin, ex-secretário de Tesouro dos EUA, abandonou as negociações acerca dos impostos sobre os serviços digitais com funcionários da União Europeia, após não terem obtido qualquer progresso, asseverando que o governo estadunidense é contra qualquer tributação que seja prejudicial exclusivamente às empresas com atividades digitais eis que estas são, atualmente, as maiores geradoras de empregos e responsáveis pelo crescimento económico do país⁷¹.

Para além da indisposição – iniciada na gestão de *Donald Trump*, seguida por uma aparente continuidade de posicionamento de *Joe Biden* – em negociar com a União Europeia no que se refere ao ISD, os governistas estadunidenses reagiram a algumas propostas unilaterais de tributação do volume de negócios das empresas digitais, em especial à francesa⁷², oportunidade na qual, diante da taxaço colocada por França, os EUA impuseram tarifa de 25% *ad valorem* a determinadas importações advindas do mercado francês, após

⁷⁰ GARDNER, Matthew, WAMHOFF Steve, **55 Corporations Paid \$0 in Federal Taxes on 2020 Profits**. Institute on Taxation and Economic Policy. Disponível em: <https://itep.org/55-profitable-corporations-zero-corporate-tax/>. Acesso em 09 de julho de 2021.

⁷¹ Cfr. A íntegra da comunicação em: <https://www.reuters.com/article/us-usa-trade-digital-idUSKBN23O36B>. Acesso em 09 de julho de 2021.

⁷² ASEN, Elke. **Digital Tax Collection Triggers New US Tariffs on France**. Tax Foundation. Disponível em: <https://taxfoundation.org/us-tariffs-on-french-goods-digital-tax-collection/>. Acesso em 09 de julho de 2021.

uma constatação afirmativa de 6 de dezembro de 2019 de que os ISDs da França eram irrazoáveis ou discriminatórios e sobrecarregavam ou restringiam o comércio dos EUA. Essas tarifas foram temporariamente suspensas até 6 de janeiro de 2021 a fim de permitir um tempo adicional para discussões bilaterais e multilaterais (com a França e outros parceiros comerciais) que poderiam conduzir a uma resolução satisfatória das propostas de ISDs em toda a Europa.

Paralelamente a esta imposição, o Gabinete de Representação do Comércio dos Estados Unidos (*USTR*) iniciou investigações em junho de 2020 nos termos das secções 301 e 302 da Lei do Comércio de 1974, a fim determinar até que ponto os ISDs em causa – de Áustria, Brasil, Índia, Itália, Espanha, Turquia, República Tcheca e Reino Unido – discriminariam as empresas americanas e não seriam razoáveis como políticas fiscais, na visão dos estadunidenses. Em janeiro de 2021, a *USTR* determinou afirmativamente, nos termos das secções 301 e 304 da Lei, que os ISDs destes países – com exceção de Brasil e República Tcheca, que não aprovaram seus projetos – seriam irrazoáveis ou discriminatórios, e que estariam sujeitos a tarifa similar à da França⁷³.

Na data de 31 de março de 2021, a *USTR* encerrou as investigações atinentes aos ISDs de Brasil, República Checa, União Europeia e Indonésia, visto que, como referido, até a data de encerramento das investigações, estas jurisdições não haviam adotado ou implementado quaisquer ISDs. Assim, não se cogita, por ora, tarifas a serem aplicáveis a estes países. A *USTR* não tomou uma decisão final sobre a imposição de tarifas relativas ao mercado francês, eis que superada pelo acordo de outubro de 2021 em sede do Pilar 1 da OCDE⁷⁴.

O referido acordo, já explicitado ao longo desta dissertação⁷⁵, levou à revisão das

⁷³ BRIGHTBILL, Timothy et al. **USTR: Section 301 Tariffs Expected in Response to Digital Services Taxes Imposed by Six Countries**. *Wiley Rein LLP*. Publicado em JD Supra [em linha]. Disponível em: <https://www.jdsupra.com/legalnews/ustr-section-301-tariffs-expected-in-3509639/>. Acesso em 09 de julho de 2021.

⁷⁴ *Id.*

⁷⁵ Assunto a ser trabalhado com mais afinco em momento posterior, Áustria, França, Itália, Espanha e Reino Unido juntaram-se aos Estados Unidos e a mais 130 participantes na obtenção de um acordo político sobre uma Declaração sobre uma Solução de Dois Pilares para Enfrentar os Desafios Fiscais decorrentes da Digitalização da Economia. A declaração prevê que o Pilar 1 será implementado através de uma convenção multilateral. No que diz respeito aos ISDs, a declaração informa: A Convenção Multilateral (MLC) exigirá a todas as partes a eliminação de todos os impostos sobre serviços digitais e outras medidas similares relevantes em relação a todas as empresas e a comprometer-se a não introduzir tais medidas no futuro. Não serão impostas

investigações da secção 301, referente aos ISDs de Áustria, França, Itália, Espanha e Reino Unido. Por conseguinte, nos termos da secção 307 da Lei do Comércio, o representante dos EUA para o comércio determinou que as ações comerciais suspensas nestes inquéritos já não são adequadas e, portanto, devem ser encerradas⁷⁶. Todas as nações envolvidas decidiram por colocar a termo tal compromisso.

Em 21 de outubro de 2021, Estados Unidos, Áustria, França, Itália, Espanha e Reino Unido emitiram um comunicado conjunto que descreve um compromisso político alcançado entre estes países sobre uma abordagem transitória das medidas unilaterais existentes, ao mesmo tempo que implementam o Pilar 1 – proposta de reforma estrutural da tributação internacional, voltada para os rendimentos derivados do digital, a ser mais detalhada no Capítulo 4 desta dissertação – da OCDE. De acordo com a abordagem transitória da declaração comum, as relações tributárias derivadas de ISDs que se constituam e se acumulem durante o período transitório anterior à implementação do Pilar 1 serão creditáveis em face de impostos futuros sobre o rendimento devidos ao abrigo do Pilar 1. Com isso, os Estados Unidos comprometem-se a pôr termo às ações comerciais existentes na secção 301 sobre mercadorias das nações em causa e respeitarão as medidas legais e fiscais concernentes aos seus ISDs preexistentes até o início da data em que a Convenção Multilateral do Pilar 1 entrar em vigor, ou, 31 de dezembro de 2023⁷⁷.

Curiosamente, o próprio governo federal dos Estados Unidos tem enfrentado questões semelhantes em seu território. Diversos estados norte-americanos, diante de sua competência e consequente autonomia tributária, têm agido no sentido de propor e implementar tributos semelhantes aos Impostos sobre Serviços Digitais, embora mais segmentados do que os ISDs quase genéricos propostos na Europa.

novas medidas aos Serviços Digitais ou outras medidas similares relevantes a qualquer empresa a partir de 8 de outubro de 2021 e até ao início de 31 de dezembro de 2023 ou à entrada em vigor do MLC. A modalidade para a eliminação dos impostos sobre serviços digitais existentes e outras medidas similares relevantes será devidamente coordenada. OECD, **Declaração sobre uma Solução de Dois Pilares para Enfrentar os Desafios Fiscais decorrentes da Digitalização da Economia**. 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> (solução de dois pilares da OCDE/G20). Acesso em 01 de junho de 2022.

⁷⁶ US DEPARTMENT OF TREASURY. **Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect**. Disponível em: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>.

⁷⁷ *Id.*

Ao longo do ano de 2020, foram introduzidas diversas propostas de taxação específica da publicidade digital, redes sociais e impostos sobre dados em nove estados após a promulgação do imposto de publicidade digital de Maryland – tido como paradigmático – que, desde então, foi adiado em um ano devido a desafios administrativos e litígios judiciais.

Doze impostos sobre publicidade ou dados digitais foram introduzidos em nove estados até o ano de 2020, conquanto tenham feito pouco progresso, uma vez que muitos dos legisladores locais adotaram uma abordagem de aguardar o desfecho litigioso atinente ao imposto sobre a publicidade digital de Maryland. Os legisladores do estado promulgaram o imposto com um veto, seguido de um adiamento, como citado, de um ano⁷⁸. Tal conduta deriva do facto de que o Estado enfrenta múltiplos processos que contestam a constitucionalidade e a legalidade do ISD ao abrigo da Lei Permanente de Liberdade Fiscal da Internet. O projeto ainda é criticado por ter conceitos jurídicos demasiadamente vagos, criando incerteza sobre de onde as receitas são provenientes e quando estão sujeitas ao imposto, além de sujeitar empresas de Maryland a uma maior taxação – muitas das quais serão empresas estatais – e criar cenários para hipóteses de dupla-tributação⁷⁹.

Dois projetos de lei (em Montana e Virgínia Ocidental) caducaram por falta de ação na comissão, e outro – no Arkansas – foi remetido para estudo provisório. Nove outros projetos continuam ativos em seis estados, mas nenhum foi levado a votação em suas respetivas jurisdições.

Outros três estados – Arkansas, Connecticut e Indiana – exploraram especificamente a tributação da publicidade nas redes sociais, com taxas por conta de utilizadores também. Sete propostas em seis Estados visam a publicidade digital de uma forma mais ampla, embora, em alguns casos, os legisladores tenham articulado um interesse particular em tributar as redes sociais. Por fim, em dois estados foram introduzidos impostos sobre dados, um, em Nova Iorque, projetado essencialmente como um imposto de propriedade intangível/intelectual, enquanto o outro, em Washington, é estruturado como um imposto bruto sobre as receitas sobre a venda de dados de consumo. Embora alguns

⁷⁸ FARMER, Liz, **Maryland To Delay Controversial Digital Advertising Tax As The Lawsuits Keep Coming**, Forbes, 2021 [em linha]. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/lizfarmer/2021/04/17/maryland-delays-digital-advertising-tax-as-the-lawsuits-keep-coming/>. Acesso em 09 de julho de 2021.

⁷⁹ SEMES, Michael J., WALCZAK, Jared. **Maryland's Digital Advertising Tax Is Unworkably Vague**. *Fiscal Fact*, nº 747, Fev. 2021. Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/maryland-digital-advertising-tax-vague/>. Acesso em 09 de julho de 2021.

destes impostos de publicidade digital apresentem taxas variadas, estas não são progressivas. Pelo contrário, toda a publicidade tributada está sujeita a uma determinada taxa baseada na quantidade de receitas estatais ou globais do Estado⁸⁰.

Embora muito influenciado pelas ISDs europeias, o modelo fiscal europeu, no entanto, não se equipara ao dos estados americanos, os quais utilizam a repartição de fórmulas para alocar o rendimento das empresas aos estados para efeitos fiscais. O sistema de repartição dos EUA é considerado por muitos como complexo, inconsistente e muitas vezes defeituoso, mas a falta de tributação dos rendimentos derivados da publicidade online (ou dos serviços digitais de uma forma mais geral) não está entre as suas deficiências. O que na Europa poderia ser defendido como um esforço para colmatar uma lacuna fiscal é, nos Estados Unidos, uma dupla tributação, na medida em que os rendimentos derivados da publicidade já estão sujeitos a impostos de competências dos próprios estados⁸¹.

⁸⁰ WALCZAK, Jared. **States Consider Digital Taxes Amidst Conflicting Rationales**. Fiscal Fact, nº 763, maio de 2021. Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/state-digital-taxes/>. Acesso em 09 de julho de 2021.

⁸¹ *Id.*

Capítulo 3 - Análise Crítica quanto aos Impostos Sobre Serviços Digitais

Tendo sido exposta a miríade de estruturas legais e operacionais relativas aos Impostos sobre Serviços Digitais, a investigação tratará a partir deste capítulo dos aspetos críticos relacionados com a disciplina. Temos assim, por finalidade, que a análise ganhe seu cariz reflexivo-jurídico, ponto no qual as ISDs serão de facto postas a prova perante o ordenamento jurídico fiscal, tanto internacional quanto local. Além disso, visamos delinear fragilidades concernentes à fundamentação e à teleologia da tributação do volume de negócios digitais ou mesmo das espécies de exação segmentadas por setor.

Não há a pretensão, novamente, de se esgotar o tema, mesmo porque, em se tratando de uma contextura legal novel, as problemáticas atinentes à sua efetividade ainda são, em parte, desconhecidas. Os estudos realizados e aqui permeados se baseiam, em muito, nas projeções matemático-financeiras e em estudos abstratos de adequação legal, servindo como um referencial para as conclusões. Assim, as críticas aqui tecidas terão como fundamento os parâmetros legais estabelecidos e fornecidos até a data de conclusão da pesquisa atinente à dissertação.

3.1 A Complexa e Dúbia Estrutura de Tributação dos ISDs – Problemáticas Semânticas e Operacionais

Inauguremos as críticas justamente pelo trecho que alude à estruturação tipológica dos ISDs, ou seja, seus aspetos mais intrínsecos e operacionais. No que concerne aos ISDs propostos mormente no continente europeu (aqueles referentes ao volume de negócios), diga-se que, ao contrário dos impostos sobre o rendimento das empresas, os ISDs são cobrados sobre as receitas e não sobre os lucros, não tendo em conta a rendabilidade. Taxas aparentemente baixas de tais impostos sobre o volume de negócios podem resultar em encargos altíssimos para as empresas sujeitas a seu regime.

Como exemplo podemos citar uma empresa que aufere 100 dólares em receitas e 85 dólares em custos e uma margem de lucro de 15 dólares – ou seja, 15%. Uma taxa ISD de 3% significa que o negócio é obrigado a pagar \$3 em imposto sobre as receitas (3 por cento de receitas de \$100), correspondendo a um imposto sobre os lucros de 20 por cento

(imposto de \$3 dividido por \$15 de lucro). Isto implica necessariamente que as correspondentes taxas efetivas de imposto sobre os lucros variem em função da rentabilidade, prejudicando desproporcionalmente as empresas com margens de lucro mais baixas, ou seja, de forma geral, as que estão a iniciar suas atividades⁸².

Os impostos sobre o volume de negócios podem aplicar-se várias vezes ao longo da cadeia de abastecimento, uma vez que, ao contrário do que acontece no caso dos Impostos sobre o Valor Acrescentado (IVA) – não subsiste um sistema próprio de crédito incorporado para os impostos já pagos, não havendo a compensação necessária a fim de evitar a tributação em cascata. Esta pirâmide fiscal pode distorcer a atividade económica e ampliar as taxas fiscais efetivamente suportadas pelos contribuintes⁸³.

Embora tal efeito seja menos provável no caso dos ISDs, uma vez que são apenas cobrados em determinadas fases da cadeia de abastecimento, não em todas as, trata-se de uma ineficiência inerente aos impostos sobre o volume de negócios. Ao contrário do IVA, os impostos sobre o volume de negócios também não isentam os *inputs* empresariais – como os de publicidade ou tecnologia de nuvem –, por exemplo. Em geral, os sistemas fiscais propõem-se a evitar a tributação dos *inputs* empresariais, permitindo, assim, deduções para custos de mão de obra, inventário e outros *inputs*. Os produtos digitais vendidos no contexto *B2B* são também *inputs* de negócio. Uma empresa que pague serviços para apoiar o seu website deve poder deduzir esses custos para efeitos de IRC (na perspetiva portuguesa) e obter um crédito por qualquer IVA pago nesses serviços⁸⁴.

Além disso, os ISDs podem ser interpretados como discriminatórios em termos de delimitação de incidência. Os limiares de receitas nacionais e mundiais resultam na aplicação exclusiva do imposto às grandes multinacionais. Embora isso possa aliviar os encargos administrativos globais, também proporciona uma vantagem relativa para as empresas

⁸² BUNN, Daniel, ASEN, Elke, ENACHE, Cristina. **Digital Taxation Around the World**, p. 20. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20200610094652/Digital-Taxation-Around-the-World1.pdf>. Acesso em 08/05/2021.

⁸³ WATSON, Garrett, “**Resisting the Allure of Gross Receipts Taxes: An Assessment of Their Costs and Consequences**,” Tax Foundation, 2019 [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/gross-receipts-tax/>. Acesso em 10 de julho de 2021.

⁸⁴ BUNN, Daniel. **The European Commission and the Taxation of the Digital Economy**. Fiscal Fact, nº 745, Fev. 2021. Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20210203170922/The-European-Commission-and-the-Taxation-of-the-Digital-Economy.pdf>. Acesso em 10 de julho de 2021.

abaixo do limiar e cria um incentivo para as empresas que operam perto do limiar alterarem o seu comportamento, embora seja uma consequência comum de política fiscal⁸⁵.

Outra problemática sensível é definir a indústria visada. A digitalização da economia é generalizada, e as regras destinadas a tributar um conjunto restrito de empresas introduzirão novas distorções e complexidades num sistema fiscal já complexo. Estabelecendo-se um liame positivo, poder-se-ia afirmar que as questões enfrentadas pelas atuais regras fiscais internacionais no que respeita à comparação da tributação com a criação de valor, não resultam necessariamente da digitalização, mas sim da oferta remota de bens e serviços⁸⁶, dos quais a frequência e a importância relativa para a economia global foram significativamente reforçadas pela digitalização, sobretudo no cenário pandémico decorrente da Covid-19.

Há aqueles que sustentam a tese de que impostos dirigidos às empresas digitais, sob esta lógica, assemelham-se com impostos especiais de consumo, que são normalmente concebidos para atrofiar o crescimento do consumo de bens e serviços direcionados⁸⁷. Neste quadro, há de ressaltar que, enquanto a literatura económica mostra que o imposto sobre o rendimento das pessoas com rendimentos corporativos é, em grande parte, suportado pelos acionistas, com seus rendimentos desproporcionalmente concentrados nas famílias de rendimentos mais elevados, os impostos sobre o consumo são normalmente suportados pelos consumidores através de preços mais elevados. Como os contribuintes com baixos rendimentos consomem uma parte maior do seu rendimento, os impostos especiais de consumo tendem a ser bastante regressivos⁸⁸.

Mesmo a proposta europeia não passa incólume em relação a esta crítica. Sob um

⁸⁵ BUNN, Daniel, ASEN, Elke, ENACHE, Cristina. **Digital Taxation Around The World**, p. 20. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20200610094652/Digital-Taxation-Around-the-World1.pdf>. Acesso em 08/05/2021.

⁸⁶ Em vista do exposto, Pistone assevera que, sem pretensões de exauri-las, as seguintes categorias-chave merecem uma atenção especial: (i) *modelos revendedores, que poderiam ser representados pelo caso de um revendedor de bens tangíveis; e (ii) modelos de rede, que poderiam ser descritos pelos seguintes exemplos: modelos de redes sociais, aos quais a questão da publicidade online também pode ser reconectada; intermediários para a economia da partilha; e modelos de loja de valor, representados pela computação em nuvem.* PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. **Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union: Feedback to the EU Consultation on the Introduction of a Digital Levy**, Intl. Tax Stud. 3(2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD [ISSN: 2590 1117], p. 9. Disponível no SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3826307>. Acesso em 10 de julho de 2021.

⁸⁷ BUNN, Daniel. **The European Commission and the Taxation of the Digital Economy**. *Op. Cit.*

⁸⁸ *Id.*

prisma comparativo com o IVA, o ISD da União Europeia pretende taxar receitas decorrentes da prestação de serviços. Para além disso, existe a possibilidade, na mesma escala em que decorre com o IVA, de ocorrência da transferência da carga fiscal das companhias contribuintes para os consumidores. Neste sentido, subsistem evidências suficientes para que se considere este um imposto sobre o consumo, em específico, dentro da classificação portuguesa, um imposto especial de consumo (IEC), considerando-se que a incidência objetiva, pretende tributar somente definidas prestações de serviços, conexas com serviços de publicidade, de intermediação e com a recolha e transmissão de dados sobre os utilizadores⁸⁹⁹⁰.

No entanto, os efeitos exatos da equidade de um ISD dependem da sua capacidade de repasse de custos aos consumidores, do tipo de bens e serviços vendidos e dos meios de resposta dos consumidores ao imposto. Dados gerais sugerem que algumas empresas visadas por ISDs passaram efetivamente o encargo do imposto aos clientes ou utilizadores.⁹¹

Por outro lado, há quem enxergue nos ISDs uma capacidade de equiparação com os impostos sobre os rendimentos⁹². Isto porque, embora não se possa afirmar que os impostos sobre o volume de negócios são usualmente também impostos sobre os lucros, eis que é possível a existência de volume de negócios na ausência de lucros, a ligação entre este fator e os lucros é suficiente para admitir que um imposto cobrado sobre o volume de negócios não impede necessariamente a sua caracterização como imposto sobre o acréscimo, bruto, de rendimentos.

Tal abordagem também ultrapassaria, de alguma forma, as questões associadas à tributação líquida transfronteiriça. Nestas circunstâncias, um imposto sobre o rendimento líquido teria de identificar deduções admissíveis e, para as empresas de serviços digitais, a

⁸⁹ BERNARDES, Nathália Izabela Pereira. **O Imposto Sobre os Serviços Digitais enquanto Solução para a Tributação da Economia Digital**. *Dissertação apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa para a obtenção do grau de Mestre em Direito Financeiro e Fiscal*. Lisboa, 2020, p. 68.

⁹⁰ Artigo 3º/1 da Proposta de Diretiva da EU. https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf. Acesso em 02 de junho de 2022.

⁹¹ BUNN, Daniel, ASEN, Elke, ENACHE, Cristina. **Digital Taxation Around The World**. *Op Cit*.

⁹² PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. **Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union: Feedback to the EU Consultation on the Introduction of a Digital Levy**, Intl. Tax Stud. 3(2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD [em linha]. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Tax-Studies/collections/itaxs/html/itaxs_2021_04_int_1.html. Acesso em 10 de julho de 2021.

maior parte dessas deduções não será realizada nos países onde decorre a operacionalização de negócio. Portanto, uma abordagem bruta pode, em última análise, ser até mesmo preferível numa dimensão digital⁹³.

Desta forma, na conceção de *Pasquale Pistone et al.*, estes novos impostos sobre o volume de negócios aproximam-se da tributação sobre o rendimento na medida em que desconsideram a situação subjetiva dos contribuintes. Segundo o doutrinador, em primeiro lugar, os impostos com este cariz detêm o objetivo de neutralizar as diferenças existentes ao nível da tributação dos rendimentos (diferenças que aparentemente não são possíveis ou fáceis de eliminar com alterações a esse nível). Em segundo lugar, a taxa de imposto é calculada em referência ao montante que representaria em termos de tributação do rendimento. Em terceiro lugar, destinam-se a ser suportados pelos empresários. Em quarto lugar, uma vez que o volume de negócios é a componente mais importante na avaliação dos rendimentos, não há alteração capital na natureza dos impostos, dado que as perdas não são tidas em conta neste caso específico. Este será ainda mais claro se o montante cobrado for dedutível ou mesmo creditado ao nível do imposto sobre o rendimento pessoal dos empresários⁹⁴.

Demais estudos entendem que a introdução de alterações que viabilizem a possibilidade de dedução, à matéria coletável do ISD, de outros custos relacionados à consecução das receitas a serem tributadas, de gastos que não estejam incluídos já nas propostas tratadas, evitando-se assim uma tributação direta da base bruta de rendimentos, o que garante maior igualdade⁹⁵.

No entanto, não nos devemos esquecer de que o princípio orientador do sistema de imposto sobre o rendimento é a capacidade contributiva, ou seja, a ideia de que os contribuintes não devem ser obrigados a suportar um imposto que não esteja ajustado à sua situação económica real (a ser determinada, em cada sistema fiscal, por referência a um número variável de critérios de personalização). Esta personalização não constitui uma componente indispensável de imposições concebidas como impostos sobre o volume de

⁹³ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. *Ibid*.

⁹⁴ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. *Ibid*, p.6.

⁹⁵ BERNARDES, Nathália Izabela Pereira. **O Imposto Sobre os Serviços Digitais enquanto Solução para a Tributação da Economia Digital**. *Dissertação apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa para a obtenção do grau de Mestre em Direito Financeiro e Fiscal*. Lisboa, 2020, p. 92.

negócios e, por essa razão, estes acabam por mitigar o princípio⁹⁶.

Com efeito, existe a obrigação de se pagar impostos sobre o volume de negócios, mesmo quando o contribuinte se encontra numa situação de prejuízo. Assim, em termos abstratos, pode-se argumentar que, apesar de ser mais fácil de se aferi-las em que relação aos lucros, as receitas nem sempre constituem um indicador adequado da capacidade contributiva, especialmente quando operam no âmbito de uma taxaçaõ progressiva. Neste diapasão, a dimensão do volume de negócios não é motivo para a diferenciação fiscal, para não falar do risco de dupla tributação e ausência de isonomia⁹⁷.

Noutra perspetiva, a introdução de um ISD cria também novos custos administrativos e de conformidade (*compliance*). As autoridades fiscais têm de fornecer orientações detalhadas sobre a forma como o imposto é calculado, remetido, administrado e aplicado. Há uma plena necessidade de que os sistemas associados a estes impostos sejam amigáveis, uniformes e fáceis, uma vez que, com diferentes âmbitos e limiares para os ISDs em cada país, os encargos de conformidade para as plataformas de comércio eletrónico, os motores de busca e as plataformas das redes sociais aumentaram de forma exponencial. Algumas nações têm mecanismos complicados, exigem registos fiscais locais e preenchimentos complexos, bem como a imposição de que estas empresas rastreiem dados baseados nos utilizadores de cada jurisdição, determinar a sua localização e base tributável⁹⁸.

Com os impostos sobre a publicidade digital de uma forma segmentada, identificar com precisão a localização de um espectador é igualmente, por si só, um problema, sobretudo na ótica do Regulamento Geral de Proteção de Dados. A localização do facto gerador também constitui uma dificuldade permanente relacionada a qualquer forma de tributação digital, atingindo o maior grau de complexidade no contexto da publicidade online. O *Facebook*, por exemplo, desde 2018, reserva receitas de anúncios não ao nível da

⁹⁶ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. *Ibid*, p.7.

⁹⁷ Cfr., STEVANATO D., **Are Turnover-Based Taxes a Suitable Way to Target Business Profits?**, 59 Eur. Taxn. 11, p. 538 (2019), Journal Articles and Opinion Pieces IBFD, p. 538 [em linha]. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et_2019_11_e2_3.html. Acesso em 10 de julho de 2021.

⁹⁸ KHANNA, Anshu. **Hope for Resolution of Digital Services Tax with Biden Administration and OECD Persistence**. Bloomberg Tax. Daily Tax Report [em linha]. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/hope-for-resolution-of-digital-services-tax-with-biden-administration-and-oecd-persistence>. Acesso em 10 de julho de 2021.

sede, mas sim nas sedes locais, a fim de que a localização do negócio seja de fácil aferição⁹⁹.

Além disso, definir o que se constitui como publicidade digital também não é tarefa simples: um anúncio de *banner* ou link pago é óbvio o suficiente. Porém, e em relação à subscrição de uma *newsletter* ou *podcast*, ou à elaboração de conteúdo patrocinado, marketing digital, chamadas de vendas usando sistemas de telefones *Voiceover-IP*, ou à retransmissão de um rádio que inclua anúncios locais¹⁰⁰?

Por outro lado, diante de um imposto sobre as redes sociais (e não somente sobre as receitas publicitárias, por exemplo), todas elas serão agora obrigadas a obter moradas completas dos seus titulares de contas? Seriam obrigadas a encerrar as contas existentes de quem não fornece uma morada física? Ou seria esta baseada em endereços IP, os quais já estão sujeitos a imperfeições – por modificação via *VPN*, por exemplo –, mas que gerariam outras complicações em razão de viagens ou de pessoas que dividem o tempo em vários endereços? Se alguém verifica regularmente uma conta nas redes sociais na sua casa num Estado e no seu escritório noutra jurisdição, o imposto é devido em ambas as localidades¹⁰¹?

Em razão dos contras expostos e do empenho para o bom funcionamento do mercado transfronteiriço europeu, a Europa substituiu os seus impostos sobre o volume de negócios por IVA nos anos 60¹⁰². A bem da verdade, a ascensão dos ISDs reintroduz as consequências económicas negativas dos impostos sobre o volume de negócios – um evidente retrocesso em termos de política fiscal salutar – sendo necessária sua avaliação não apenas pela ótica da efetividade, mas sim tendo em vista todo um contexto de garantias protetivas aos contribuintes e a manutenção da bússola de tributação norteada pelo princípio

⁹⁹ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. **Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union: Feedback to the EU Consultation on the Introduction of a Digital Levy**, Intl. Tax Stud. 3(2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD [em linha]. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Tax-Studies/collections/itaxs/html/itaxs_2021_04_int_1.html. Acesso em 10 de julho de 2021.

¹⁰⁰ WALCZAK, Jared. **States Consider Digital Taxes Amidst Conflicting Rationales**. Fiscal Fact, nº 763, maio de 2021. Tax Foundation. Disponível em: <https://taxfoundation.org/state-digital-taxes/>. Acesso em 09 de julho de 2021.

¹⁰¹ WALCZAK, Jared. **States Consider Digital Taxes Amidst Conflicting Rationales**. *Ibid.*

¹⁰² WATSON, Garrett, BUNN, Daniel, “**Learning from Europe and America’s Gross Receipts Tax Experiences**,” Tax Foundation, 2019. [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/europe-america-gross-receipts-taxes/>. Acesso em 10 de julho de 2021.

da capacidade contributiva.¹⁰³

Embora as questões relacionadas à tipologia dos ISDs possa em muito ainda se estender, os pontos principais foram trazidos à baila na investigação, sendo momento de detalhar as críticas tangente à própria fundamentação da implementação dos aludidos tributos, servindo o projeto da União Europeia como parâmetro inicial de análise.

3.2 A Carência de Fundamentação para exação específica das Empresas que atuam no Âmbito Digital

Começa-se este tópico referindo que toda a investigação aqui retratada não possui qualquer intuito de contestar a motivação político-económica dos Estados em tributar as empresas digitais, eis que se trata de decisão discricionária derivada da soberania estatal de qualquer nação ou, no caso da União Europeia, dos poderes emanados dos Tratados que a estruturam. Vislumbra-se aqui, tão somente, a validade científica, económica e jurídica das ISDs e suas justificativas. E é justamente neste sentido que se faz necessária reflexão quanto aos motivadores desta exação. A análise não estará restrita a apenas uma ISD em específico, mas iniciaremos, como referido, pela proposta da União Europeia, eis que sua Diretiva esmiúça pormenorizadamente sua justificação.

A iniciativa da União Europeia, promovida por Comunicado da Comissão Europeia em 2018, baseia-se no pressuposto subjacente de que, nas atuais circunstâncias, as empresas digitais são tributadas de forma diferente e mais favorável do que as empresas tradicionais ou "não digitalizadas". Esta foi a principal razão apresentada pela Comissão Europeia para justificar o seu pacote fiscal digital de 2018. Os referidos dados, embora factíveis, não traduzem de forma plena a situação das empresas digitais¹⁰⁴.

Explica-se. A suposição de que empresas atuantes no âmbito digital detêm uma carga fiscal inferior às que permanecem no âmbito tradicional de mercado é capaz de ser

¹⁰³ BUNN, Daniel, ASEN, Elke, ENACHE, Cristina. **Digital Taxation Around the World**, p. 21. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20200610094652/Digital-Taxation-Around-the-World1.pdf>. Acesso em 08/05/2021.

¹⁰⁴ BUNN, Daniel. **The European Commission and the Taxation of the Digital Economy**. Fiscal Fact, nº 745, Fev. 2021. Tax Foundation Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20210203170922/The-European-Commission-and-the-Taxation-of-the-Digital-Economy.pdf>. Acesso em 10 de julho de 2021.

empiricamente provada. No entanto, neste momento, a investigação não encontrou qualquer estudo abrangente que possa demonstrar que as empresas ou transações digitais estão sujeitas a uma menor carga fiscal, pelo menos não nos termos precisos que seriam necessários para apoiar o pressuposto.

Verifica-se que, em sua Comunicação sobre um *Fair and Efficient Tax System in the European Union*, como referido no capítulo anterior, a Comissão sustentou esta alegação apresentando um estudo da autoria da *ZEW Mannheim* e da *PwC*¹⁰⁵. De acordo com a leitura da Comissão, o estudo mostrou claramente a disparidade nas taxas de imposto efetivas entre as empresas com um modelo de negócio digital e as que têm um modelo de negócio doméstico tradicional. Esta conclusão parece ter-se repetido recentemente no comunicado de imprensa que acompanha a consulta pública sobre a imposição digital¹⁰⁶.

De facto, *PwC* e a *ZEW* publicaram uma série de estudos tangentes à atratividade fiscal dos modelos de negócios digitais, tendo a Comissão se referido especificamente a estes. Contudo, da análise crítica e efetiva dos estudos, parece-nos que os estudos em causa não tinham como objetivo medir as diferenças nas taxas efetivas de imposto das empresas digitalizadas e das não digitalizadas. De acordo com um estudo conduzido pelos membros do Grupo de Trabalho IBFD, estes visavam antes medir a "atratividade fiscal" de 33 jurisdições selecionadas para modelos de negócio digitais, tendo em conta tanto os incentivos à produção (nomeadamente os créditos), como incentivos à produção (como *patent boxes*) para atividades de investigação e desenvolvimento, no que diz respeito aos investimentos em ativos incorpóreos¹⁰⁷.

¹⁰⁵ European Commission, **A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market**, COM (2017) 547 final, p. 2. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/communication_taxation_digital_single_market_en.pdf. Acesso em 10 de julho de 2021.

¹⁰⁶ A Comissão afirmou que "*os sistemas fiscais têm estado atrasados na evolução tecnológica global ao longo dos últimos anos. Isto levou as empresas digitais a pagarem muito menos impostos do que deviam. [...] A imposição digital ajudaria a garantir que as regras da UE são adequadas para o efeito na economia digital e que as empresas, digitais ou não, competem na Europa em condições justas, e ao fazê-lo contribuem para a recuperação*" do choque económico não precário causado pela pandemia COVID-19. Cfr. **Comissão Europeia, Consulta, Tributação Justa: Comissão lança uma consulta pública sobre a imposição digital** (18 de janeiro de 2021), Disponível em: <https://ec.europa.eu/digital-single-market/en/news/fair-taxation-commission-launches-public-consultation-digital-levy>. Acesso em 10 de julho de 2021.

¹⁰⁷ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. **Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union: Feedback to the EU Consultation on the Introduction of a Digital Levy**, Intl. Tax Stud. 3(2021), Journal Articles & Opinion

Os estudos em causa apenas abrangem investimentos num único ativo que resultou num tipo de rendimento específico. Não havia em sua investigação dados estatísticos ou abalizados, mas sim meras hipóteses. Tais suposições foram construídas tendo em conta o montante exato de custos e receitas necessários para maximizar os incentivos fiscais concedidos em cada uma das 33 jurisdições examinadas¹⁰⁸.

Além disso, um exame mais aprofundado dos estudos revela que as diferenças hipotéticas se devem principalmente às medidas fiscais decretadas pelos Estados-Membros que mais beneficiaram das empresas digitais ou digitalizadas¹⁰⁹. Contrariamente à afirmação da Comissão, de que as empresas digitais são usualmente sub-tributadas em relação à tradicional, o economista *Matthias Bauer*, do Centro Europeu de Economia Política Internacional (ECIPE), demonstrou em estudo técnico, detido e pormenorizado que as empresas digitais têm cargas fiscais aproximadamente semelhantes às de outras indústrias¹¹⁰.

Contudo, insta salientar que nenhum destes fatores implica em afirmar que as empresas digitais não recebam preferências fiscais. Na verdade, subsistem atualmente muitas políticas internas europeias¹¹¹ destinadas a conceder modelos de negócio de alta tecnologia com benefícios fiscais para despesas de investigação e desenvolvimento (I&D) e lucros da sua propriedade intelectual, fator tal que serviu como motivação para a supracitada retração de negociação dos EUA com a EU relativamente ao ISD.

Pieces IBFD, Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Tax-Studies/collections/itaxs/html/itaxs_2021_04_int_1.html. Acesso em 10 de julho de 2021.

¹⁰⁸ Note-se que, logo após a publicação da Comunicação da Comissão Europeia, um dos autores do estudo ZEW divulgou comunicado à imprensa confirmando que *"o estudo não calcula [taxas médias efetivas de imposto] usando informação fiscal para empresas ou sectores reais; mais importante ainda, o estudo não pode ser utilizado para comparar a carga fiscal ou as "empresas digitais" e "tradicionais". Na verdade, "embora o estudo se refira a este hipotético investimento como um "modelo de negócio digital" apenas reflète o tratamento fiscal de um investimento num único ativo, e não o funcionamento de uma empresa digital."* Além disso, em entrevistas o Prof. Spengel da ZEW deixou claro que o estudo não apoia as conclusões de que o sector digital está sub-tributado". Cfr, PwC, Comunicado de Imprensa, Compreensão do Relatório PwCZEW, **"Digital Tax Index, 2017"**, 2018. Disponível em <https://www.pwc.com/us/en/press-releases/2018/understanding-the-zew-pwc-report.html> Acesso em 10 de julho de 2021.

¹⁰⁹ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. *Op. cit.*

¹¹⁰ BAUER, Matthias. **Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions**, ECIPE, 2018, pp. 11-12. [em linha]. Disponível em: <https://ecipe.org/publications/digital-companiesand-their-fair-share-of-taxes/>. Acesso em 10 de julho de 2021.

¹¹¹ Os rendimentos das patentes são tributados até 4,5% na Hungria. Mesmo a França, que tem uma taxa relativamente elevada de imposto sobre as sociedades de 32%, cobra apenas uma taxa de 10% de imposto sobre os rendimentos das patentes. ASEN, Elke, BUNN, Daniel, **"Patent Box Regimes in Europe,"** Tax Foundation, 2020. [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/patent-box-regimes-in-europe-2020/>. Acesso em 10 de julho de 2021.

Recentemente, as regras de elegibilidade para as *patent box* foram reestruturadas. Uma empresa não pode simplesmente colocar uma patente em uma filial francesa com o fito de receber a taxa reduzida de 10%. As regras exigem que as empresas realizem outras atividades, como a I&D na mesma jurisdição, para se beneficiarem da taxa. Isto significa que as empresas que fazem a sua I&D fora da Europa não estariam sob o benefício fiscal ligado à patente caso esta não prestasse um retorno financeiro imediato ao próprio Estado que propôs a medida, havendo, assim, um liame mínimo de coerência económica entre a desagravamento e o investimento¹¹².

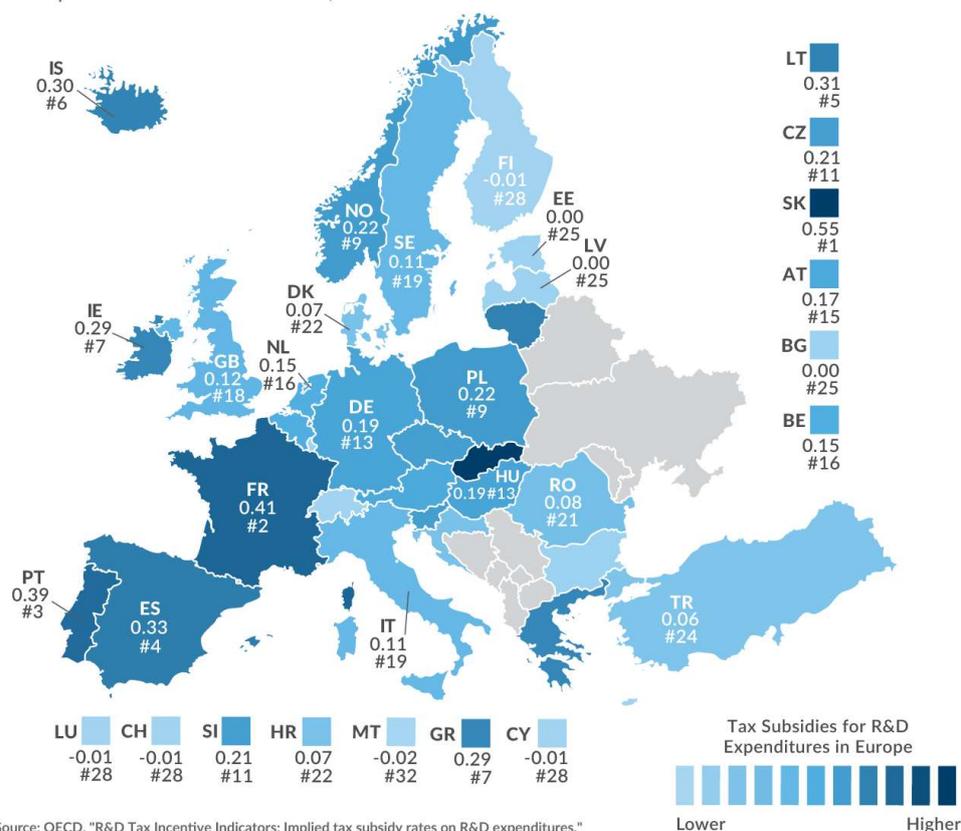
As preferências fiscais para as despesas de I&D também prevalecem em toda a Europa, com os Estados-Membros da UE, Eslováquia e França, a concederem os maiores subsídios fiscais às referidas despesas. Percebe-se que, diante do evidenciado, é bem possível que a baixa carga fiscal das empresas digitais não derive diretamente da estrutura tributária afeta a elas, mas do cenário de desagravamento fiscal advindo das despesas e do investimento em I&D¹¹³. O mapa a seguir, elaborado novamente pela *Tax Foundation*, com dados da própria OCDE, ilustra bem a dimensão de subsídios fiscais para Investigação e Desenvolvimento no panorama europeu.

¹¹² ASEN, Elke, “**How Patent Boxes Impact Business Decisions**,” Tax Foundation, 2019 [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/how-patent-boxes-impact-business-decisions/>. Acesso em 10 de julho de 2021.

¹¹³ BUNN, Daniel. **The European Commission and the Taxation of the Digital Economy**. Fiscal Fact, nº 745, Fev. 2021. Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20210203170922/The-European-Commission-and-the-Taxation-of-the-Digital-Economy.pdf>. Acesso em 10 de julho de 2021.

Tax Subsidies for R&D Expenditures in Europe

Implied Tax Subsidy Rates on R&D Expenditures for Profitable Large Firms in European OECD and EU Countries, 2020



TAX FOUNDATION

@TaxFoundation

Figura 1¹¹⁴

Por outro lado, insta salientar que as *patent box* e os subsídios de I&D não estão apenas disponíveis para as empresas digitais. Qualquer empresa que dependa fortemente da investigação e do desenvolvimento, assim como de ativos intangíveis, como patentes, poderá beneficiar-se do desagravamento fiscal que estas políticas oferecem, desde que satisfaça os requisitos de elegibilidade.

Evidente que o posicionamento norte-americano em relação aos ISDs na Europa – e na face reversa da moeda, o próprio posicionamento europeu – acabar por estar impregnado por componentes de cariz político-económico. Como os Estados Unidos constituem-se como o lar das grandes empresas tecnológicas, importa ponderar que as multinacionais americanas

¹¹⁴ BUNN, Daniel. *The European Commission and the Taxation of the Digital Economy*. Fiscal Fact, n° 745, Fev. 2021. Tax Foundation. *Ibid.*

são tributadas de forma específica em território estadunidense. Antes da grande reforma fiscal de 2017, havia a preocupação de que o sistema fiscal dos EUA criasse rendimentos sub-tributados, permitindo às empresas adiar indefinidamente a sua carga fiscal sobre o rendimento estrangeiro. As empresas americanas poderiam obter lucros em jurisdições de baixo ou zero impostos ou organizar os seus negócios de modo que não enfrentassem impostos nem nos EUA, nem num país estrangeiro. Este "*rendimento apátrida*"¹¹⁵ foi um resultado direto do sistema fiscal mundial norte-americano.

Contudo, após o *Tax Cuts and Jobs Act* (TCJA) de 2017, profunda reforma de teor económico promovida pelo governo de *Donald Trump*, que impactou na política fiscal norte-americana, o cenário de não qualificação dos rendimentos empresariais nos Estados Unidos foi modificado, na medida em que seu sistema fiscal passou a ter características territoriais parciais. Além disso, os lucros anteriormente não tributados pelos EUA enfrentam agora um imposto único de transição sobre os rendimentos estrangeiros acumulados (considerado imposto de repatriamento) e o imposto anual sobre o Rendimento Fiscal Intangível Global (GILTI). As empresas americanas cujos rendimentos estrangeiros não foram tributados ou sub-tributados ao abrigo do sistema anterior estão agora sujeitas à novas políticas fiscais destinadas especificamente a redirecionar esse rendimento estrangeiro que fugia aos cofres do fisco estadunidense¹¹⁶. No entanto, ainda assim as empresas digitais se aproveitam, em muito, dos regimes locais em Europa, sendo agora uma questão dos países europeus, quiçá, seguirem pelo mesmo caminho dos norte-americanos.

Estas referências são de suma importância para a compreensão geral do debate promovido na investigação, vez que reveladoras da aparente inconsistência dos fundamentos para a tributação das empresas digitais por meio do ISD, ou mesmo por meio de qualquer tributo ou exação que se sobreponha ao sistema de desagramento citado.

¹¹⁵ KLEINBARD, Edward D., "**Stateless Income**," Florida Tax Review 11:9 Novembro de 2011 [em linha]. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1791769. Acesso em 10 de julho de 2021.

¹¹⁶ BUNN, Daniel. **The European Commission and the Taxation of the Digital Economy**. Fiscal Fact, nº 745, Fev. 2021. Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20210203170922/The-European-Commission-and-the-Taxation-of-the-Digital-Economy.pdf>. Acesso em 10 de julho de 2021.

3.3 A potencial Incompatibilidade dos ISDs em relação ao Direito Comunitário Europeu e às Regras de Tributação e Comércio Internacional

Nesta última secção, analisaremos os aspetos críticos jurídicos e conjunturais das ISDs, tendo como ponto de partida a (in)compatibilidade do projeto de taxaço do volume de negócios digitais proposto pela Comissão Europeia e dos ISDs unilaterais com as normas e os princípios estruturantes da União Europeia. Em seguida, passaremos pela (in)adequação do imposto em relação às regras atinentes à tributação internacional, sobretudo os Acordos Bilaterais para evitar a Dupla (Não) Tributação. Por fim, serão expostos os eventuais conflitos entre os critérios formulados para a operacionalização dos ISDs e os comandos instrutivos emanados pelo GATT e a OMC no que se refere ao Comércio Internacional.

3.3.1 Os ISDs e o panorama de conformidade com o Direito Comunitário Europeu

No que se refere aos ISDs unilaterais propostos pelos países europeus, de forma geral, é possível apontar algumas similitudes entre eles, de forma que o padrão de conformidade com o Direito Comunitário pode ser traçado de forma conjunta e até mesmo compartilhar suas problemáticas com o ISD proposto pela Comissão Europeia em 2018. O direito da União Europeia consiste em um conjunto de leis específicas dos Estados-Membros da UE e dos cidadãos ou, no caso das pessoas singulares, dos nacionais da UE. As empresas-mãe das gigantes de tecnologia dos EUA, visadas pelos ISDs, operam habitualmente na Europa por meio de filiais registadas e, como tais – sendo nacionais da UE –, têm o direito de contestar o ISD nos termos da legislação da UE, quer perante o seu tribunal interno, quer por meio de procedimentos específicos perante as instituições da EU.

À primeira vista, a imposição digital pode representar uma violação flagrante de dois conjuntos de regras do direito da UE: (i) a proibição de auxílios estatais; e (ii) as liberdades fundamentais. Embora existam correntes que enxergam a possibilidade plena de confronto destes princípios e as ISDs, de forma geral, parece que o projeto da União

Europeia não vai de encontro aos supracitados regramentos¹¹⁷. Contudo, o mesmo não pode ser dito acerca dos ISDs unilaterais. Senão, vejamos.

No que diz respeito às proibições de auxílios estatais, a fundamentação da proibição dos auxílios estatais consiste em impedir *"decisões dos Estados-Membros pelas quais, na prossecução dos seus próprios objetivos económicos e sociais, conferem, através de decisões unilaterais e autónomas, recursos às empresas ou a outras pessoas ou a obtenção de vantagens destinadas a incentivar a realização dos objetivos económicos ou sociais pretendidos"*¹¹⁸.

No que concerne aos impostos unilaterais, de facto, é pouco provável que o ISD de um único país seja justificado por qualquer objetivo legítimo de ordem pública ou que se qualifique para as exceções aplicáveis. Além disso, o ISD tem o potencial de afetar o comércio intracomunitário, uma vez que as empresas afetadas por ela tendem a operar em vários mercados. O ISD ameaça igualmente falsear a concorrência, proporcionando uma vantagem concorrencial às empresas do Estado-Membro adotante sob a forma de uma carga fiscal reduzida¹¹⁹. Já a diretiva da EU não é imputável a um Estado-Membro específico, uma vez que, ao implementá-lo, *"os Estados-Membros apenas estão a aplicar as disposições comunitárias pelas suas obrigações decorrentes do Tratado"*. Assim, a medida ficaria fora do âmbito de aplicação da proibição de direito comunitário referenciada¹²⁰.

No que diz respeito às liberdades fundamentais, estas proíbem os Estados-Membros de impor restrições às liberdades de que gozam os nacionais europeus estabelecidos noutros Estados-Membros. No que se refere aos ISDs unilaterais, poder-se-ia ainda cogitar da

¹¹⁷ No mesmo sentido, Cfr. NOGUEIRA, J.F. Pinto, **The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo**, 2 Intl. Tax Stud. 1 (2019), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD [em linha]. Disponível em: <https://www.researchgate.net/publication/345372588> *The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo*. Acesso em 11 de julho de 2021.

¹¹⁸ BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND, CFI, 5 April 2006, Case T-351/02, **Deutsche Bahn AG v. Commission of the European Communities**.

¹¹⁹ FORSGREN, Chris. SONG, Sixian, HORVÁTH, Dora. **Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?** Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/france-digital-tax-international-tax-law-trade-law-eu-law/>. Acesso em 11 de julho de 2021.

¹²⁰ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. **Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union: Feedback to the EU Consultation on the Introduction of a Digital Levy**, Intl. Tax Stud. 3(2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, p. 11. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Tax-Studies/collections/itaxs/html/itaxs_2021_04_int_1.html. Acesso em 10 de julho de 2021.

possibilidade de restrição quanto ao limite global de tributação baseado nas receitas das grandes empresas estabelecido por algumas nações, com a França, o que poderia impactar em outros Estados-Membro. Se for estabelecida a discriminação, a França poderá justificar a medida sob um legítimo interesse de ordem pública, "*desde que seja adequado assegurar a concretização do objetivo prosseguido e não ir além do necessário para atingir esse objetivo*"¹²¹.

Contudo, no caso do ISD proposto pela Comissão Europeia, a questão principal recai sobre a incidência desproporcionada ou mesmo exclusiva do imposto para os prestadores de serviços não comunitários devido aos limiares de receitas introduzidos que limitam o leque de empresas sujeitas a este imposto. Trata-se de caso distinto dos ISDs unilaterais. Como bem aponta *Pistone*, em primeiro lugar, uma vez que a imposição digital se enquadra no âmbito da liberdade de prestação de serviços, qualquer tratamento diferente e/ou pior dos cidadãos não-comunitários seria irrelevante. Em segundo lugar, o critério que conduz a esse tratamento aparentemente diferente é o limiar do volume de negócios¹²².

Além disso, como esclareceu o Tribunal de Justiça da União Europeia no já perlustrado caso Vodafone, o limiar do ISD é "o montante do volume de negócios [que] constitui um critério de diferenciação que é neutro e, por outro, o volume de negócios [que] constitui um indicador relevante da capacidade de pagamento de um tributável". Trata-se de claro comportamento inerentemente não discriminatório e não conduzente a uma discriminação dissimulada, mesmo que a imposição digital seja maioritariamente suportada por uma determinada categoria de contribuintes.¹²³

3.3.2 As ISDs e sua conformidade com as Regras de Tributação e Comércio Internacional

Inicialmente, cabe ponderar de que forma os ISDs poderiam interagir – pela via positiva ou negativa – com as disposições previstas nos Acordos de Dupla (Não) Tributação de Rendimento instrumentalizados nos Tratados Bilaterais, e, mais recentemente, na

¹²¹ FORSGREN, Chris. SONG, Sixian, HORVÁTH, Dora. *Op. Cit.*

¹²² PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. *Op. Cit.*

¹²³ *Id.*

Convenção Multilateral proposta pela OCDE.

O direito fiscal internacional consiste principalmente em tratados bilaterais de impostos sobre o rendimento concluídos entre Estados soberanos. Embora existam argumentos que possam apoiar a qualificação da imposição digital como imposto paralelo à tributação sobre o rendimento corporativo, este argumento não possui grande força jurídica ao abrigo de regras para a eliminação da dupla tributação previstas nos tratados fiscais, de forma que sua interpretação não será a de separação formal entre as bases tributáveis.

Neste sentido, cabe interpretar que, desde que a imposição digital seja aplicada para além dos impostos sobre o rendimento, devem ser previstas algumas medidas destinadas a conter eventuais casos de dupla tributação, ou pelo menos sobreposições materiais dos dois impostos. Em termos transfronteiriços, esta disciplina poderia ser abordada em termos da "*integração*" das imposições digitais e dos impostos sobre o rendimento, como se tornou predominante quando se trata de abordar casos de dupla tributação económica no que se refere à hipótese das empresas e seus acionistas¹²⁴.

Contudo, atenta *Pistone* que a integração fiscal pode revelar-se mais problemática num cenário transfronteiriço. Isto porque, a existência de disparidades, como as resultantes do exercício paralelo de tributação da jurisdição por qualquer dos países envolvidos, pode resultar num conflito de tributação excessiva e não intencional em cotejo com a carga fiscal global que se aplicaria numa situação puramente interna¹²⁵.

Desta forma, há aqui uma preocupação que se estende para além das questões tratadas na hipótese de conflito entre a tributação corporativa e os acionistas. Ao invés de se basearem em mecanismos estribados na isenção ou no crédito, com referência à integração de imposições digitais e impostos sobre o rendimento, uma via mais promissora pode provavelmente ser representada, proporcionando a possibilidade de os contribuintes afetados deduzirem a imposição digital do montante do imposto sobre o rendimento devido¹²⁶, como estava previsto na Diretiva da Comissão Europeia de 2018¹²⁷.

¹²⁴ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. *Ibid*, p. 10.

¹²⁵ *Id.*

¹²⁶ *Id.*

¹²⁷ EUROPEAN COMMISSION. **Proposal for a Council Directive Laying Down the Rules Relating to the Corporate Taxation of v a Significant Digital Presence**, COM (2018) 147 final (21 Mar. 2018), Preâmbulo.

Em relação especificamente aos ISDs unilaterais, há ainda uma discussão concernente a qual tratado fiscal aplicar para fins das referidas ISDs, sobretudo num panorama de interação com a jurisdição dos EUA. A legislação de execução do ISD na França, por exemplo, prevê que o imposto seja avaliado ao nível do grupo (o grupo inclui todas as empresas detidas ou controladas, direta ou indiretamente, pela sociedade-mãe). Isto significa, essencialmente, que o ISD incide sobre todas as empresas do grupo que tenha gerado receitas tal como definidas pela base tributável do ISD. Como resultado, todas as empresas componentes que prestam serviços cobertos em um Estado-Membro que adote seu ISD podem contestar a medida, e os tratados sobre os quais basear essas insurgências dependem da residência fiscal das empresas desafiantes¹²⁸.

Esta análise acaba por recair em duas questões: (i) se o ISD é um imposto abrangido pelos artigos dos Tratados com base na Convenção Modelo referentes aos impostos sobre rendimento; e (ii) se o ISD viola a cláusula de não discriminação do Tratado, visando taxar “*desproporcionalmente*” as empresas locais, deixando as empresas do Estado-Membro isentas do imposto, como já debatido no tópico anterior.

Quanto à primeira questão, a fim de determinar se o ISD é um imposto abrangido por Tratado, devem ser efetuados dois inquéritos: (i) se o ISD é idêntico ou substancialmente semelhante ao imposto enumerado na alínea “a” do artigo 1º da Convenção Modelo, que inclui o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, o imposto complementar e o imposto sobre as sociedades; e (ii) se o ISD é um imposto sobre o rendimento ou elementos de rendimento.

Como referido anteriormente, é muito provável que o ISD não seja idêntico ou substancialmente semelhante aos impostos enumerados porque, embora o imposto seja suportado pelas empresas, ele é atribuído à prestação de serviços digitais sem levar em conta a situação económica do fornecedor. O ISD é diferente do imposto sobre as sociedades e outros enumerados que variam consoante a rentabilidade da empresa-alvo ou do indivíduo.

¹²⁸ Por exemplo, se o *Google Ireland* for responsável pelo ISD, pode impugnar o imposto com base no tratado fiscal bilateral celebrado entre a França e a Irlanda por ser um residente fiscal da Irlanda, tal como definido no artigo 2.º do Tratado De Imposto Sobre o Rendimento Bilateral Irlanda-França e tem direito à proteção prevista no Tratado. Cfr. FORSGREN, Chris. SONG, Sixian, HORVÁTH, Dora. **Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?** Tax Foundation. Disponível em: <https://taxfoundation.org/france-digital-tax-international-tax-law-trade-law-eu-law/>. Acesso em 11 de julho de 2021.

Da mesma forma, como imposto sobre o total das receitas das sociedades, independentemente da sua margem de lucro, o ISD também não recai sobre o rendimento ou sobre os elementos do rendimento, pelo que não se qualifica como um imposto abrangido pelo artigo 1º do Tratado¹²⁹.

Embora o ISD não seja abrangido pelo artigo 1º, a cláusula de não discriminação (artigo 22.º) do Tratado, devido ao seu amplo âmbito de aplicação que incorpora "impostos de todos os tipos e descrições", ele ainda permite impugnações contra o ISD pela violação do dever de não discriminação¹³⁰.

Em suma, conquanto não esteja abarcado pelo Tratado em vertente, sustenta-se, com veemência, que a sede local das grandes empresas de tecnologia visadas e as suas filiais nos países que detêm um ISD poderão ainda impugnar com êxito o imposto com base na cláusula de não discriminação do Tratado Bilateral de Impostos sobre o Rendimento com o Estado-Membro adotante – esta conclusão aplica-se a ISDs impostas pelo Reino Unido, França, Itália, Espanha, Áustria, Turquia etc. – desde que os tratados bilaterais de impostos sobre o rendimento concluídos pelo país imponente incluam uma cláusula de não discriminação que permita às empresas reivindicar discriminação com base na nacionalidade, bem como nas suas filiais para reivindicar discriminação com base na propriedade estrangeira¹³¹.

No que se refere aos regramentos atinentes ao Comércio Internacional, um estudo da *Tax Foundation* aponta dois instrumentos jurídicos relevantes que serviram como possíveis óbices no que concerne o ISD, sendo eles: (1) o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços da OMC (também referidos como "GATS"); e (2) acordos individuais de comércio livre bilaterais ou multilaterais¹³².

O *GATS* é o principal veículo através do qual os EUA – residência de grande parte das empresas afetadas pela tributação segmentada do digital – podem desafiar um ISD europeu de acordo com o direito do comércio internacional. Os insurgentes poderiam

¹²⁹ FORSGREN, Chris. SONG, Sixian, HORVÁTH, Dora. **Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?** Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/france-digital-tax-international-tax-law-trade-law-eu-law/>. Acesso em 11 de julho de 2021.

¹³⁰ *Id.*

¹³¹ *Id.*

¹³² *Id.*

potencialmente apresentar dois tipos de reclamações contra o imposto ao abrigo do GATS: (i) o princípio do tratamento nacional, nos termos do artigo XVII; (ii) e a cláusula de nação mais favorecida ("*Most Favourable Nation - MFN*"), nos termos do artigo II¹³³.

O tratamento nacional exige que um país aderente não discrimine serviços estrangeiros ou prestadores de serviços a favor de serviços domésticos ou fornecedores de serviços dotados de similitude¹³⁴. Apenas para fins ilustrativos, os EUA podem alegar que um fornecedor de anúncios digitais americanos como o *Facebook* acaba por ser tratado de forma menos favorável em comparação a uma empresa europeia que forneça os mesmos serviços de publicidade. A fim de apresentar um pedido no mecanismo de resolução de litígios da OMC, os EUA têm de demonstrar que o ISD em causa não está abrangido por um tratado de dupla tributação entre os EUA e o país instituinte.

Tal alegação é, na visão de especialistas, passível de ser atestada¹³⁵, uma vez que (i) o ISD não está dentro do âmbito estabelecido na disposição do Tratado, e (ii) a disposição de não discriminação – que abrange todos os impostos – não pode ser invocada pelas empresas para proteção contra a discriminação baseada na nacionalidade¹³⁶.

Assumindo que os EUA podem apresentar um pedido nacional de tratamento para contestar a resolução, a questão fundamental para estabelecer se um ISD viola o tratamento nacional será determinar a similitude exigida pela OMC entre os serviços sujeitos a comparação. Isto significa indagar se o serviço tributado pelo ISD fornecido pelos norte-americanos são suficientemente semelhantes aos serviços digitais locais europeus que não estão abrangidos pelo ISD. Para prevalecer sobre esta afirmação, os EUA terão de demonstrar persuasivamente dois elementos.

¹³³ FORSGREN, Chris. SONG, Sixian, HORVÁTH, Dora. **Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?** Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/france-digital-tax-international-tax-law-trade-law-eu-law/>. Acesso em 11 de julho de 2021.

¹³⁴ General Agreement on Trade in Services, art. XVII, Apr. 15, 1994, **Marrakesh Agreement Establishing the World Trade Organization, Annex 1B, 1869 U.N.T.S. 183**, (1994), GATS. Disponível em: https://www.wto.org/english/docs_e/legal_e/04-wto_e.htm. Acesso em 11 de julho de 2021.

¹³⁵ FORSGREN, Chris. SONG, Sixian, HORVÁTH, Dora. **Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?** Tax Foundation [em linha]. *Op. cit.*

¹³⁶ US Treasury. **Convention for the Avoidance of Double Taxation and Prevention of Fiscal Evasion with Respect to Taxes on Income and Capital**, arts. 2, 25, Fr.-U.S., Sep. 9, 1994. Disponível em: <https://www.irs.gov/pub/irs-trty/portugal.pdf>. Acesso em 11 de julho de 2021.

Em primeiro lugar, devem comprovar que a única diferença significativa entre os fornecedores de serviços digitais dos EUA (sujeitos a ISD) e os fornecedores locais dos mesmos serviços digitais (não sujeitos ao ISD) é a sua nacionalidade. Para tal, os EUA terão de arguir persuasivamente que os limiares de receitas dito neutros da ISD – que enquadram legalmente fornecedores americanos, mas não os europeus – possuem teleologia pautada na nacionalidade, eis que parametrizados para taxar empresas americanas de serviços digitais e não as europeias¹³⁷.

Em segundo lugar, os EUA devem demonstrar que os fornecedores de serviços digitais americanos sujeitos ao ISD e seus concorrentes excluídos da exação não podem ser distinguidos com base no facto de as empresas abrangidas se beneficiarem da "criação de valor dos utilizadores", uma vez que componente fundamental para a determinação da sujeição tributária. Os EUA poderiam comprovar esta tese demonstrando que ou (1) os prestadores de serviços digitais dos EUA não auferem grande valor dos utilizadores locais – o que, pela prática comercial em âmbito digital, ocorre veementemente –, ou (2) que os prestadores de serviços locais também se beneficiam da criação de valor do utilizador – tese tal que parece mais bem acomodada¹³⁸.

De mais a mais, podemos ainda citar a hipótese de violação à cláusula de nação mais favorecida. A referida disposição determina que países não podem discriminar os serviços e os fornecedores de serviços provenientes um país estrangeiro a favor de serviços e fornecedores de serviços "semelhantes" aos de outro país estrangeiro.

Por exemplo, os EUA poderiam alegar que uma empresa chinesa de serviços digitais recebe tratamento mais favorável ao abrigo do ISD do que empresas de serviços digitais concorrentes norte-americanas. Mais uma vez, a questão-chave será demonstrar que o fornecedor de serviços estadunidenses, assim como os serviços que presta, são dotados de suficientes similitudes em relação ao outro fornecedor de serviços estrangeiros e aos seus serviços. Assumindo que o possa fazer, ao estabelecer que os fornecedores norte-americanos foram tratados de forma menos favorável só restaria demonstrar que o fornecedor americano

¹³⁷ FORSGREN, Chris. SONG, Sixian, HORVÁTH, Dora. **Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?** Tax Foundation. Disponível em: <https://taxfoundation.org/france-digital-tax-international-tax-law-trade-law-eu-law/>. Acesso em 11 de julho de 2021.

¹³⁸ *Id.*

está sujeito ao ISD do país em causa, enquanto o outro estrangeiro não está¹³⁹.

Em última análise, há boas hipóteses de a tese estadunidense prosperar num caso da OMC relativo ao ISD. No entanto, dado que o sistema de resolução de litígios da OMC não está atualmente funcional, mesmo uma alegação bem-sucedida muito provavelmente não resultaria em uma decisão efetiva do órgão¹⁴⁰.

Sob a ótica de acordos de livre comércio digital, há de se ponderar, primeiramente, a necessidade de existência de um acordo entre os países envolvidos. Os EUA e o Japão, por exemplo, possuem um elogiado acordo, tido como "padrão de ouro", para as regras do comércio digital¹⁴¹. Um ISD como o europeu provavelmente viola a obrigação de não discriminação do pacto para os impostos internos¹⁴². Além disso, este não se enquadra em nenhuma das exceções do acordo, que em muito transladam o artigo XIV do *GATS*. Por último, vale a pena notar que a eficácia de impugnação de Imposto ao abrigo de um acordo de comércio livre depende fundamentalmente da existência de um mecanismo de execução vinculativo¹⁴³.

Encerrada a capitulação tangente às críticas individualizadas à estrutura e fundamentação dos Impostos sobre Serviços Digitais, verifica-se a necessidade desta investigação tomar um rumo crítico-conclusivo quanto ao assunto, apreciando, inicialmente, o próprio ideal de um Imposto sobre Serviços Digitais, dentre as suas mais diversas facetas, sendo de cariz temporário ou permanente. Diante da avaliação tomada, faz-se mister sugerir alternativas práticas para a alteração da distorção de fiscalidade verificada na tributação de rendimentos das empresas digitais, valendo-se sempre da melhor técnica jurídico-económica para a taxação de sua *fair share*.

¹³⁹ FORSGREN, Chris. SONG, Sixian, HORVÁTH, Dora. *Ibid.*

¹⁴⁰ *Id.*

¹⁴¹ Press Release, White House, **President Donald J. Trump Has Secured a Tremendous Victory for American Farmers and Businesses with New Japan Trade Agreements**, 2019. Disponível em: <https://www.whitehouse.gov/briefings-statements/president-donald-j-trump-secured-tremendous-victory-american-farmers-businesses-new-japan-trade-agreements>. Acesso em 11 de julho de 2021.

¹⁴² **Acordo entre os Estados Unidos da América e o Japão relativo ao comércio digital** art. 6.3., Oct. 7, 2019. Disponível em: <https://ustr.gov/countries-regions/japan-korea-apec/japan/us-japan-trade-agreement-negotiations/us-japan-digital-trade-agreement-text>. Acesso em 11 de julho de 2021.

¹⁴³ FORSGREN, Chris. SONG, Sixian, HORVÁTH, Dora. **Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?** Tax Foundation. *Ibid.*

3.4 Apreciação Geral dos ISDs, os motivadores Políticos para sua implementação e a possibilidade de Distorção da Concorrência

Diante de todo o quadro delineado para os Impostos sobre Serviços Digitais até aqui implementados, constata-se que estes se tratam de espécies tributárias de difícil conceção perante os sistemas já consagrados de fiscalidade espalhados pelos ordenamentos jurídicos de cada nação e, sobretudo, diante da estrutura sedimentada nas regras de tributação internacional. Tais impostos enfrentam muitos obstáculos legais e práticos, como bem demonstrado ao longo do capítulo passado, de forma que mesmo sua operacionalização e sua definição de elementos básicas para determinação da base tributária coletável, assim como sujeitos passivos, passam por questões muito delicadas, à exemplo da discriminação por nacionalidade.

Mais do que isso, os ISDs detêm uma técnica fundamentadora questionável, eis que, embora em sua maioria tidos como temporários – garantia essa que poucos estipulam em seu texto legal –, visam taxar empresas digitais sob um argumento e uma ótica de justiça fiscal que não se justifica da análise técnico-económica relativa à tributação das companhias que atuam em âmbito digital, empresas estas que tendem a se multiplicar cada vez mais, diga-se. É preciso cautela quanto à formatação e à construção de um pensamento crítico em relação aos ISDs, posto que, diante das características até aqui apontadas, o peso da escolha por tributar as empresas digitais pode e deve ser encarado também sob a ótica de política de estado (*policy*), aqui diferenciando-a da política como ciência autónoma (*politics*).

Alguns ensaístas já indicaram que o motivador da taxação das empresas digitais nem sempre foi a arguição de que estas seriam “sub-taxadas”, mas sim pelo facto de que é neste segmento económico que se encontra a maior criação de valor na economia global dos dias atuais, sendo muito bem vista como um “pote de ouro” para os cofres públicos (usualmente abalados financeiramente)¹⁴⁴. Tal condução afastaria o ideal principiológico tão buscado da neutralidade¹⁴⁵. Tais autores, sustentam, ainda, que as diretrizes de algumas

¹⁴⁴ WALCZAK, Jared. **States Consider Digital Taxes Amidst Conflicting Rationales**. Fiscal Fact, nº 763, maio de 2021. Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/state-digital-taxes/>. Acesso em 09 de julho de 2021.

¹⁴⁵ Bem define Walczak: “*Aqui temos um tipo diferente de não neutralidade, concebido como uma penalidade intencional, quer pela ofensa de tornar algumas pessoas demasiado ricas, quer por adotar políticas corporativas que alguns legisladores não gostam. Nenhuma abordagem é saudável; nem para que o código*”

destas empresas, sobretudo as que atuam no ramo das redes sociais, geram disputas políticas no que concerne à moderação de conteúdo¹⁴⁶.

Não há aqui a intenção de descreditar os estudos elaborados pela Comissão Europeia e pelos demais países adotantes do aludido tributo ou mesmo o pressuposto de que um ISD poderia resultar em algumas vantagens sob o ponto de vista fiscal. Apenas como referência, podemos citar algumas justificativas válidas expostas pela Comissão Europeia quando da publicação de sua Comunicação referente à tributação do digital em 2018, como: evitar distorção ou fragmentação do mercado interno, mitigando os efeitos das medidas unilaterais década Estado-Membro; a possibilidade de obtenção de substanciais receitas fiscais para Estados que se encontram com seus orçamentos fragilizados pela crise decorrente da Covid-19; a difícil manipulação do evento tributável, tornando o tributo de difícil planeamento fiscal agressivo, pagamento do tributo independentemente de lucro ou prejuízo da empresa; mobilizar outras nações a encontrarem uma solução multilateral e harmonizada; garantir a tributação das empresas em território europeu, sendo nesta ambiente a criação de valor etc.¹⁴⁷.

Contudo, mesmo dentre os prós expostos pela Comissão, assim como em outros projetos de ISD, existem problemáticas e contestações a serem ventiladas. A exemplo disso, temos o pressuposto de que o projeto visaria “neutralizar” ou “compensar” a situação entre as empresas do âmbito digital e do tradicional, o que que requereria uma identificação precisa dos dois grupos a serem igualados, assim como a intensidade da intervenção necessária para alcançar essa igualdade. Nenhum deles é evidente na iniciativa. E mesmo nestes termos, existem dúvidas razoáveis se a proposta, nos dias atuais, mantém-se como vertida para a “equalização”, eis que o ideal de um “imposto sobre serviços digitais” foge ao escopo de uma mera compensação¹⁴⁸.

fiscal. O código já está repleto de formas de tributar os assalariados de elevados rendimentos sem tributar arbitrariamente algumas pessoas mais com base na fonte desse rendimento, e é um caminho perigoso começar a visar certas indústrias ou empresas simplesmente porque alguns legisladores desaprovam-nas ou às suas políticas.” Tradução Livre. Id.

¹⁴⁶ *Id.*

¹⁴⁷ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. **Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union: Feedback to the EU Consultation on the Introduction of a Digital Levy**, Intl. Tax Stud. 3(2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, p. 11 [em linha]. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Tax-Studies/collections/itaxs/html/itaxs_2021_04_int_1.html. Acesso em 10 de julho de 2021.

¹⁴⁸ *Ibid*, p. 6 e ss.

Além disso, a intenção de “equalizar” passa necessariamente pela distinção e caracterização de empresas tradicionais e digitais, cenário tal de difícil determinação na atual economia. A digitalização é um processo transversal que atinge todos os sectores de negócio, e cada sector está a adaptar-se ao processo de digitalização, sobretudo no atual panorama socioeconómico. De mais a mais, não há provas concretas de que, para cada empresa digital, se possa determinar uma contrapartida não digital que esteja a pagar mais impostos. A taxação pode acabar por ter efeitos diferentes em função do modelo de negócio da empresa que está sujeito ao imposto, seja ela mais ou menos digitalizada¹⁴⁹.

Em relação à alegação de manutenção do *status quo* relativo ao mercado único, sob o mantra da harmonização jurídico-fiscal, note-se que, dado que a taxa efetiva de imposto está indissociavelmente ligada às características fiscais de uma jurisdição específica, na ausência de uma harmonização significativa na tributação direta as alegadas disparidades na carga fiscal seriam necessariamente diferentes. Assim, uma taxa única de imposição digital compensaria necessariamente em alguns casos e sub-compensaria em outros. O efeito seria exacerbado em casos de empresas transfronteiriças. A medida provavelmente provocaria mais danos do que acertos, já que introduziria mais distorções na concorrência no mercado único do que seria capaz de reduzir¹⁵⁰.

Em conclusão, torna-se uma tarefa demasiadamente árdua defender a existência de Impostos Sobre Serviços Digitais na forma como são concebidos na atualidade, sobretudo considerando-se seus fundamentos e objetivos, mesmo com os caracteres delineados pela União Europeia em seu projeto.

Sob o prisma de sua fundamentação, ainda existem questões nevrálgicas, como explicitado no capítulo anterior. Como assevera Pistone, de forma cirúrgica, *a correlação entre dois factos não é necessariamente seu nexa de causalidade. Encontrar uma sucessão cronológica de acontecimentos não significa necessariamente que se tenha encontrado a ligação causal a essa sucessão de acontecimentos*¹⁵¹.

¹⁴⁹ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. **Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union: Feedback to the EU Consultation on the Introduction of a Digital Levy**, Intl. Tax Stud. 3(2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, p. 6 [em linha]. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Tax-Studies/collections/itaxs/html/itaxs_2021_04_int_1.html. Acesso em 10 de julho de 2021.

¹⁵⁰ *Id.*

¹⁵¹ *Ibid.* p.7. (Tradução Livre)

Tendo em conta esta lógica, bem como os dados expostos pela investigação até aqui, evidencia-se que não existem informações empíricas e abrangentes que demonstrem uma relação entre o nível de tributação e o grau de digitalização de uma empresa. A existência de estudos científicos que forneçam tais elementos empíricos não seria apenas necessário como uma medida concreta de estimativa, mas adquiriria relevância, tendo em conta a legitimidade de tal decisão política e a conceção concreta da medida em causa.

Ademais, caso a diferença seja aferida, é muito provável que esta não decorra do seu processo de digitalização, mas sim do porte da empresa em causa. As maiores empresas também são as mais digitalizadas, o que pode levar à perceção de que o tratamento diferente está ligado à dimensão de uma empresa e não ao seu grau de digitalização¹⁵².

Sendo assim, aqueles que detêm um olhar técnico acerca da tributação constataam que as diferenças nas taxas efetivas de imposto decorrem, na hipótese destas empresas destacadas para a tributação do ISD, dos diferentes instrumentos disponíveis para as grandes empresas voltados ao planeamento fiscal agressivo¹⁵³, bem como medidas de Estado que incluem regras privilegiadas de preços de transferências.

Neste sentido, qualquer análise de política fiscal que aborde a possibilidade de introduzir um ISD deve ter em conta tais considerações. Se isso não for devidamente contabilizado, qualquer ação de teórica “compensação” restará inócua, eis que este quadro preferencial promovido por muitas jurisdições acabará por sempre sobressair em relação às grandes empresas que operam no âmbito digital, mantendo, assim, o *status quo* de tributação reduzida.

Desta forma, o que esta investigação sustenta, bem como diversos outros estudos¹⁵⁴, é que o resultado final quanto à tão perseguida “compensação” poderia ser alcançado por

¹⁵² PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. **Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union: Feedback to the EU Consultation on the Introduction of a Digital Levy**, Intl. Tax Stud. 3(2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, p. 7 [em linha]. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Tax-Studies/collections/itax/html/itaxs_2021_04_int_1.html. Acesso em 10 de julho de 2021.

¹⁵³ Certos autores também sustentam que as referidas vantagens derivam de decisões que permitem às multinacionais pagar impostos zero ou quase nulos em jurisdições de elevado nível fiscal. *Id.*

¹⁵⁴ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. *Op. cit.*; SALIS, George L., **Crossing the Digital Services Tax Divide – But Is It Worth the Journey?**, 1 (2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/talk/html/talk_2021_01_int_1.html. Acesso em 12 de julho de 2021; FORSGREN, Chris. SONG, Sixian, HORVÁTH, Dora. **Digital Services Taxes: Do They Comply with**

meio de um instrumento de coordenação entre jurisdições, que contaria com aparatos regulatórios em relação à adoção ou manutenção de incentivos fiscais que exacerbassem a percepção de sub-taxação das empresas digitais por parte do Estados-Membro. Somente com esta medida – dotada de compensação fiscal eficaz e abrangente –, e confirmada a diferença de tributação mesmo após a eliminação desses incentivos é que a viabilidade de uma imposição digital da UE poderá ser ponderada como uma possível opção de política de Estado¹⁵⁵. Embora medida de difícil implementação, o cenário a ser exposto no próximo capítulo – relativo às medidas concernentes aos Pilares 1 e 2 da OCDE, bem como demais medidas alternativas para a tributação de rendimentos derivados do digital – tende a ser mais favorável à mudança estrutural do que os ISDs.

Neste sentido, cabe atentar que, em meio à crise orçamentária pós-Covid e à consequente queda das receitas, os legisladores e os executivos públicos estão propensos a agir demasiadamente rápido, sem considerar plenamente as externalidades negativas e outras consequências não intencionais que uma análise aprofundada do impacto político identificaria. Este risco serve como alerta para que os especialistas em fiscalidade não só monitorizarem os projetos de legislação do ISD (juntamente com outras formas de novas categorias fiscais e alterações de taxas), mas também ajam ao vislumbrar uma incompatibilidade da proposição com o sistema fiscal internacional¹⁵⁶.

3.5 Os Efeitos Económicos dos ISD's no Mercado

Estudos realizados com bases em parâmetros preliminares identificaram efeitos segmentados dos ISD's no mercado, sendo fundamental analisá-los para que um panorama também prático – para além das questões jurídico-políticas trazidas à baila – possam ser tomados em conta. Com base em estimativas matemáticas e dados fornecidos pelo *Goggle Trends*, em artigo publicado por *Estrella Gomez-Herrera, Carlo Reggiani e Yevgeniya*

International Tax, Trade, and EU Law? Tax Foundation. Disponível em: <https://taxfoundation.org/france-digital-tax-international-tax-law-trade-law-eu-law/>. Acesso em 11 de julho de 2021 etc.

¹⁵⁵ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. *Ibid*, p.7.

¹⁵⁶ SALIS, George L., **Crossing the Digital Services Tax Divide – But Is It Worth the Journey?** 1 (2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, p. 6 [em linha]. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/talk/html/talk_2021_01_int_1.html. Acesso em 12 de julho de 2021.

*Shevtsova*¹⁵⁷, secções de mercado foram afetadas de forma distinta pela implementação das ISD's.

Dados iniciais demonstraram que os primeiros anúncios relativos a tais impostos tiveram mais impacto no valor financeiro das empresas digitais do que os demais, como era de se esperar. Para além disso, concluíram que houve um impacto negativo e significativo (-2,6% para o GAFAM – *Alphabet/Google, Amazon, Facebook, Apple e Microsoft* – e -0,7 para todas as empresas potencialmente sujeitas ao ISD) quando dos anúncios das medidas de tributação digital da OCDE e da UE em março de 2018 em relação aos preços das ações das empresas do sector digital. Com base nos dados de capitalização de mercado de março de 2018, o efeito destas iniciativas gerou perdas de cerca de 107,40 mil milhões dólares para o GAFAM. Por outro lado, o anúncio do ISD em França teve apenas um impacto relativamente limitado neste grupo, ao mesmo tempo em que afetou negativamente outras empresas potencialmente sujeitas ao ISD¹⁵⁸.

A maior preocupação em relação aos dados é a de que estes acabem por resultar em um elevado risco de passagem dos custos para os consumidores final. Segundo o estudo em causa, o custo gerado pelo imposto será em primeira instância transferido para as empresas que utilizam os serviços tributados. Em seguida, as empresas inicialmente afetadas transferem-na – ao menos parcialmente – para os consumidores finais por meio do preço final dos seus produtos. Embora a estimativa da passagem exata ainda não possa ser calculada, podemos assumir que quanto maior for o impacto nos preços da bolsa, maior é a probabilidade de a empresa passar o custo para os consumidores¹⁵⁹.

3.6 A Modificação das Bases Tributárias dos ISDs como Forma de Readequação das Balizas Fisco-Legais

As críticas tecidas ao longo deste capítulo parecem mesmo apontar para inúmeras incompatibilidades sistemáticas dos ISDs perante o ordenamento jurídico e as escalas

¹⁵⁷ GOMEZ-HERRERA, Estrella, REGGIANI, Carlo e SHEVTSOVA, Yevgeniya. **Whistling in the Dark? Equity Market Reactions to Digital Service Tax Proposals**. Janeiro de 2022, Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4055553> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4055553>. Acesso em 03 de junho de 2022.

¹⁵⁸ GOMEZ-HERRERA, Estrella, REGGIANI, Carlo e SHEVTSOVA, Yevgeniya. *Ibid*, p. 3.

¹⁵⁹ *Ibid*. p. 22.

económicas impactadas. Entretanto, caso nos mantenhemos afixos no ideal do ISD, este poderia ser alterado de forma que a questão tangente à alegada “dupla tributação” fosse solucionada. A dificuldade em estabelecer essa coordenação entre jurisdições adotantes de um ISD deve-se, principalmente, ao facto de não existir aqui um caso de dupla tributação, mas sim uma espécie de interferência entre dois impostos que são cobrados sobre duas bases tributáveis diferentes e estão relacionadas a dois *proxies* distintos da mesma criação de valor a partir de serviços digitais.

Neste contexto, os mecanismos de redução da dupla tributação transfronteiriça, consagrados nos tratados fiscais e no direito interno, muito provavelmente não funcionarão automaticamente. Contudo, o enquadramento e a conseqüente resolução de conflito entre jurisdições tributárias poderão ser observados caso a componente de volume de negócios inclua uma outra de rendimento, e é possível esculpir esse elemento a partir do imposto cobrado sobre o volume de negócios.

Introduzir um mecanismo nas disposições legais – lembrando que quanto mais harmonizadas neste caso, melhor – com a finalidade de esculpir esse componente e determinar os limites precisos da isenção, também numa base de montante fixo, poderia ser uma forma eficiente de limitar os efeitos nocivos surgidos nas relações transfronteiriças a partir da tributação paralela dos dois impostos¹⁶⁰. Este mecanismo deve ser moldado de uma forma que também leve em conta os tratados aplicáveis em impostos sobre o rendimento. O ideal seria que a iniciativa decorresse no seio da OCDE ou, no mínimo, de forma coordenada na União Europeia, garantindo assim a harmonização tão buscada ao sistema internacional, com o devido respeito à soberania jurisdicional de cada uma das nações.

¹⁶⁰ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. **Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union: Feedback to the EU Consultation on the Introduction of a Digital Levy**, Intl. Tax Stud. 3(2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, p. 11. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Tax-Studies/collections/itaxs/html/itaxs_2021_04_int_1.html. Acesso em 10 de julho de 2021.

Capítulo 4 - Iniciativas para a Reforma Estrutural da Tributação dos Rendimentos Derivados do Digital

Diante de todos os limites que foram circunscrevidos na investigação, percebe-se que a “correção” da tributação dos rendimentos das empresas digitais por meio de um imposto específico voltado para o mercado, e incidente sobre o volume de negócios, não parece mesmo ser a solução mais efetiva e coerente pelos idênticos motivos que esta mesma discrepância se verifica. Isto porque, na ausência de provas claras de que as grandes empresas que atuam no ramo digital estão sub-taxadas a nível global, a introdução de um imposto sobre os serviços digitais é apenas aceitável como medida temporária e instrumento de último recurso, e, mesmo assim, como observados no final do último capítulo, com muitas ressalvas.

Neste contexto, resta-nos, como diálogo final e conclusivo da pesquisa – até para não incorrerem no risco de apenas ofertar críticas, mas não propor vias para a resolução das questões em comento –, indicar outros caminhos, meios, técnicas e cenários alternativos para a modificação do sistema fiscal atual, de modo que este se adapte à realidade do digital, seja com contributos para a alteração estrutural e abrangente, seja com a implementação de um imposto com características que gerem menos ruídos com as demais fontes do direito fiscal, buscando lastrar tais propostas com os projetos já em andamento das diversas organizações que conduzem a reforma da tributação dos rendimentos internacionais, sobretudo aqueles atrelados ao digital.

4.1 A Modificação do Nexus de Tributação – A Presença Económica Digital

A partir da compreensão de que a problemática da tributação das empresas digitais, ao menos a nível de lucros, não se restringe somente a circunstâncias singulares, mas sim a toda uma estrutura sistemática que gera tais privilégios fiscais, a principal mudança parece mesmo advir da renovação dos caracteres gerais para a compreensão do nexo tributável, a fim de que se tributem os lucros empresariais de empresas fora dos seus estados de residência que atualmente exigem uma presença física. No entanto, a fidelidade económica de uma empresa a uma jurisdição específica já não depende da presença física, pelo que as considerações passadas que limitam a tributação dos lucros das empresas a casos de presença

física já não podem ser consideradas válidas. Neste sentido, é necessária a adoção de critérios para que a tributação possa decorrer com transparência, justiça e eficiência.

Não havendo qualquer pretensão de esgotar o tema, ou mesmo imiscuir-se em detalhes, eis que parcialmente fora do âmbito de investigação, orquestraremos apenas a indicação de possíveis vias – algumas já em desenvolvimento – que se adequem aos objetivos pretendidos. Uma solução muito interessante abordada pelo grupo de pesquisa do IBFD¹⁶¹ passa pela implementação de uma tributação retida na fonte do evento de criação de valor.

Recorde-se que as razões que levaram à introdução da exigência de presença física há mais de um século em meio à tributação internacional derivavam da inviabilidade de uma fidelidade económica eficaz subsistir numa jurisdição sem um mínimo grau de presença física. Além disso, era tecnicamente desafiador para o Estado da Fonte aplicar sua soberania fiscal se o contribuinte não fosse fisicamente acessível, vez que operacionalmente não podiam ser notificados e não tinham ativos locais que pudessem ser apreendidos. Com a assistência mútua entre as autoridades fiscais (para avaliação e cobrança) e mecanismos de inspeção fiscal reforçados, a questão encontra-se mitigada¹⁶².

Tendo este cenário em mente, uma opção é introduzir um imposto com retenção na fonte cobrado em cada venda efetuada numa determinada jurisdição. O grupo do IBFD já havia planeado as estruturas do referido tributo, tendo inclusive encaminhado proposta à OCDE em 2020 (como mecanismo alternativo em relação ao Pilar 1 planeado no último relatório da Ação do Plano BEPS, a ser destrinchado no próximo sub-capítulo). No que concerne à técnica para deteção da origem dos rendimentos, os países poderiam chegar a acordo sobre a aplicação, nos mesmos moldes das Orientações Internacionais sobre o IVA/GST¹⁶³, baseando-se principalmente numa compreensão da "oferta e procura" da "fonte".

¹⁶¹ BAEZ, A., BRAUNER Y., **Tax Policy Options Regarding Tax Challenges of the Digitalized Economy Under Benjamin Franklin's Rule for Decision Making, in Tax and Digital Economy** (W. Haslehner ed., Kluwer Law International 2019) [em linha]. Disponível em: https://www.academia.edu/36475771/Policy_options_regarding_tax_challenges_of_the_digitalized_economy_making_a_case_for_withholding_taxes. Acesso em 12 de julho de 2021.

¹⁶² PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. *Op. Cit.* p.13.

¹⁶³ OECD, **International VAT/GST Guidelines** ch. 3, OECD, 2017. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/international-vat-gst-guidelines-9789264271401-en.htm>. Acesso em 12 de julho de 2021.

Nestes moldes, todos os países aplicarão uma retenção na fonte sobre o montante bruto de qualquer venda situada no seu território. Esta taxa de retenção na fonte seria cobrada quer nas vendas de empresas não residentes quer nas vendas de residentes. A taxa, a ser aplicada em montantes brutos, deverá corresponder àquela aplicável aos lucros líquidos e seria fixada entre 0,1% e 2,83. Na forma da proposta do IBDF, os países poderiam acordar numa ou em mais regras de minimização da incidência, com base nos princípios da simplicidade e da proporcionalidade. Por exemplo, os contribuintes com receitas locais inferiores a 200.000 euros em vendas brutas podem ser tributados exclusivamente nos seus países de residência¹⁶⁴.

A aplicação desta alternativa exigiria uma alteração nos tratados fiscais. Porém, o novo sistema interagiria sem problemas com as atuais regras de estabelecimento estável. Na medida em que a venda seja, de acordo com as regras em vigor, atribuída a um estabelecimento estável, o crédito dessa retenção na fonte seria efetuado contra o rendimento tributável do Estado da fonte. Na medida em que a venda não seja atribuída a um estabelecimento estável, o crédito da retenção seria efetuado contra o rendimento tributável do Estado de residência. Pondera-se ainda que, na ausência de tratados fiscais, este sistema poderia ser aplicado imediatamente através de uma alteração da legislação interna ¹⁶⁵.

Numa segunda perspetiva, podemos considerar até mesmo a modificação do próprio conceito de estabelecimento estável. Embora cogitada em diversas jurisdições, inclusive no projeto de reforma da tributação da União Europeia e do Reino Unido – e implementada em Índia a partir da conceção de parâmetros para uma “Presença Económica Virtual Significativa” –, sua execução ainda aparenta ser obstada por elementares de praticabilidade. A proposta abandonaria a necessidade de presença física de uma empresa num país para que este exerça sua (fonte de) jurisdição, na medida em que os referenciados negócios detêm, justamente, uma presença económica significativa nessa jurisdição.

O próprio IBFD também rascunhou uma base de proposta modificativa do conceito de estabelecimento estável, embora num cenário já longínquo¹⁶⁶. Na conceção da proposta,

¹⁶⁴ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. *Ibid*, p.14.

¹⁶⁵ *Id.*

¹⁶⁶ “*A estratificação dos estudos e dos contributos da consulta pública no âmbito do debate sobre o primeiro pilar deixa ainda algumas questões fundamentais em aberto sobre várias questões fundamentais. Na opinião dos autores, existem objetivos políticos inconciliáveis entre os vários países e partes interessadas que conduziram o debate global a um padrão de extrema complexidade, que é simplesmente insustentável.*” PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. *Ibid*, p.15. Tradução Livre

são preferíveis soluções simples que exigissem alterações mínimas nos tratados fiscais existentes e evitassem diferenças desnecessárias no tratamento fiscal das empresas transfronteiriças.

Uma vez que a rede global de tratados bilaterais inclui o conceito de estabelecimento estável, a forma mais fácil de se adaptar a essa nova realidade virtual é aceitar que um Estado contratante também possa tributar em casos de presença significativa de uma empresa, mesmo quando essa presença não seja física. Afinal de contas, a pandemia Covid-19 agravou ainda mais a questão da presença física como fator de ligação para o chamado "rendimento tributável", levando a questões semelhantes na aplicação dos artigos 15.º e 17.º da Convenção Modelo da OCDE de 2017. Portanto, uma mudança consistente para um conceito de "presença virtual" parece, de facto, ser a alteração estrutural mais significativa para a resolução dos inúmeros problemas que surgem em relação à interpretação e à aplicação de impostos na seara digital¹⁶⁷.

É evidente que seriam necessárias novas alterações para adaptar a atribuição de lucros a PEs virtuais, devendo estas começarem em algum ponto, com alguma proposta paradigmática. Existem estudos especializados que apresentam critérios interessantes os quais poderiam ser adotados para alcançar soluções satisfatórias, sobretudo no seio da União Europeia. Esta poderia, inclusive, considerar dar o devido peso ao que já estava incluído na Proposta Diretiva ISD de 2018, dando-lhe nova luz e perspectiva. A proposição poderia ser reforçada através de instrumentos que têm em conta as relações de possíveis medidas com os tratados fiscais existentes na União Europeia e nas relações com países terceiros. A questão pode ser abordada de forma que o conceito de “tratado do estabelecimento estável virtual” integre as regras daqueles já preexistentes, sob a forma de um protocolo da UE, o qual os Estados-Membros concordariam em adotar a execução da diretiva da UE nas suas legislações nacionais¹⁶⁸.

¹⁶⁷ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. *Ibid*, p.14.

¹⁶⁸ Arrematam os especialistas: “A introdução do conceito de PE virtual enquadrar-se-ia no âmbito da tributação dos rendimentos e não impediria, por si só, uma tributação paralela dos impostos sobre o volume de negócios, desde que exista uma coordenação adequada entre esses impostos. Além disso, o conceito de PE virtual poderia igualmente aplicar-se aos impostos sobre o volume de negócios para determinar o limiar acima do qual as empresas devem ser sujeitas a esses impostos. Em alternativa, os Estados poderiam concordar que, na medida em que o conceito de PE virtual seja aplicável, abster-se-ão de aplicar impostos sobre o volume de negócios sobre os serviços digitais.” PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. *Ibid*, p.15.

4.2 Os Pilares 1 e 2 do BEPS/OCDE – As Modificação das Estruturas de Tributação dos Rendimentos em Caráter Internacional

Sob uma perspectiva mais abrangente, cogitemos a solução como aquela advinda da chamada abordagem unificada da OCDE quanto à tributação dos rendimentos internacionais, assente em dois pilares, os quais pretendem redefinir de forma coordenada as bases do sistema mundial de tributação do digital e uma nova forma de repartição das competências tributárias dos Estados.

De início, cabe pontuar que, na escalada digital em curso, iniciou-se uma revolução na fiscalidade internacional. As regras internacionais em matéria fiscal foram desenvolvidas em outro contexto económico-jurídico, como bem assentado nos últimos capítulos. Os países antes desinteressados em possíveis mudanças, chegaram a um entendimento coletivo após a crise financeira de 2008-10 de que as regras deveriam ser, portanto, alteradas.

Diante de tamanha pressão política a OCDE começou a reformular as regras básicas da tributação internacional. O resultado foi o projeto “Erosão de Base e Transferência de Lucros” (BEPS) – *BEPS 1.0* – que de 2013 a 2015 avançou com quinze ações destinadas a reverter a capacidade das empresas multinacionais de se envolverem em esquemas de evasão fiscal por meio da transferência de lucros e outras medidas contabilístico-jurídicas. Nesta seara, os conflitos de interesses entre nações acabaram por frear as tratativas e os avanços até então pensados para a reformulação de um novo panorama de tributação internacional, sobretudo na era digital. Foi neste cenário que os ISDs, exaustivamente retratados e criticados ao longo da investigação, surgiram e, de alguma maneira, perpetuaram-se como medida de contenção enquanto os parâmetros de uma reforma estrutural ainda não eram alcançados e acordados.

A OCDE, sob evidente pressão do G20, respondeu a estas ações unilaterais em 2018, iniciando os trabalhos no *BEPS 2.0*. Nomeadamente, o projeto *BEPS 2.0* alargou o âmbito de discussão, bem como os sujeitos interessados, visando incluir os países desenvolvidos e em desenvolvimento, uma vez que a reforma fiscal internacional apenas alcançaria êxito se fosse apoiada pela comunidade global. Como resultado, 139 países participam agora do *Quadro Inclusivo da OCDE/G20* sobre o *BEPS 2.0* no sentido do desenvolvimento de soluções de longo prazo baseadas em consenso.

De maneira muito resumida, podemos asseverar que o *BEPS 2.0* consiste em dois

pilares. O Pilar Um diz respeito à alteração da atribuição de lucros e das regras denexo para a causalidade tributária¹⁶⁹. Pretende, neste sentido, atribuir uma parte dos lucros residuais das empresas aos países de mercado, mesmo que a empresa não tenha presença física nesses países. No que concerne ao Pilar Dois, é possível estabelecer que seus preceitos são uma extensão direta do "global intangible low-taxed income" (GILTI) e do "base erosion and anti-abuse tax (BEAT)", promulgados como parte do já citado *Tax Cuts and Jobs Act* ("TCJA") Norte-Americano de 2017. Pretende-se, com o Pilar 2, em suma, a introdução de um imposto mínimo global com o intuito de nivelar as ações de fiscalidade dos rendimentos de MNEs globalmente. Foram distribuídas várias rondas de propostas, sendo duas delas as de mais relevo: o *Relatório sobre o Plano do Pilar Um*, também referido como *Blueprint* e a mais recente *Declaração sobre uma Solução de Dois Pilares para Abordar os Desafios Fiscais decorrentes da Digitalização da Economia* divulgada em outubro de 2021¹⁷⁰.

Diga-se de passagem, que, embora publicado sob uma faixa rotulada de "desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia - *Tax Challenges Arising from Digitalisation*–, os pilares 1¹⁷¹ e 2¹⁷² não tratam, na verdade, da tributação dos serviços digitais, mas vêm para debater um problema percebido de um ângulo mais vasto dirigido a todas as empresas multinacionais (MNEs) que possuem negócios voltados para os consumidores. Conceptualmente, os dois pilares abordam cuidadosamente as duas dimensões que impulsionam a fatura fiscal global de uma empresa multinacional (MNE's), ou seja, onde os lucros são tributados, e a que taxa.

4.2.1 O "Pilar Um" para a Economia Digital

¹⁶⁹ Proposição esta elaborada em contexto posterior. Cf. OECD, **Tax Challenges Arising From Digitalisation – Report On Pillar One Blueprint 3** (2020).

¹⁷⁰ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. **A New Framework for Digital Taxation** (25 de Março de 2022). *63 Harvard International Law Journal* (a ser publicado), U of Michigan Law & Econ Research Paper Forthcoming, University of Utah College of Law Research, Paper No. 491, U of Michigan Public Law Research Paper N°. 22-013. Disponível no SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4068928>. Acesso em 20 de junho de 2022.

¹⁷¹ OECD – **Tax challenges arising from digitalization: report on pillar one blueprint: inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>. Acesso em: 09 de maio de 2021.

¹⁷² *Id.*

O primeiro dos pilares da OCDE, o "Pilar Um", diz respeito, como apontado, à tributação dos lucros derivados de grandes *MNEs* que participam em Serviços Digitais Automatizados e/ou Empresas voltadas para o Consumidor em jurisdições de mercado. Essencialmente, o Pilar Um propõe que os lucros das *MNE* sejam (re)atribuídos às jurisdições do mercado e sujeitos a tributação. Estas regras propostas destinavam-se a superar uma lacuna no sistema fiscal internacional que permitia que as *MNE* não pagassem qualquer imposto devido à ausência de presença física, apesar de terem presença comercial e atividades numa jurisdição local. Exemplos típicos incluem fornecedores de serviços de publicidade online, plataformas de redes sociais e fornecedores de serviços de conteúdo digital. Embora relevante, não nos parece ser em muito distinto dos antigos objetivos de modificação do estabelecimento estável com a realocação do *nexus* de tributação. No que concerne às medidas desenvolvidas através do *BEPS 2.0*, estas destinam-se a se basear na tributação líquida, a fim de se evitar a dupla tributação, e de serem tão simples quanto possível.

Diga-se, contudo, que, depois de várias rondas de propostas de discussão e lançamento do Pilar Um, *Blueprint*, assevera-se que este já não visa exclusivamente a economia digital, especialmente as plataformas digitais onde os novos desafios fiscais foram significativos. Visa antes qualquer setor empresarial que cumpra o limiar de receita e a rentabilidade, mesmo que o sector empresarial não seja digital¹⁷³. Ponto aparentemente contraditório, tendo em conta que o título da *Declaração* ainda estabelece que o seu objetivo é "*resolver os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia*".¹⁷⁴

No que concerne à evolução do projeto, indica-se que, em um primeiro momento, quando da publicação da *Blueprint* de 2020, tinha-se como base de modificação da tributação de rendimentos o estabelecimento de montantes distintos para a divisão de taxação. O "Montante A" centra-se no novo direito tributário dos países de mercado, eliminando os requisitos de presença física, enquanto o "Montante B" atribui certos montantes de retornos fixos decorrentes de atividades de marketing e distribuição a países de mercado onde as empresas detêm presença física. Outros objetivos do Pilar Um citados à época eram melhorar significativamente a segurança fiscal e os mecanismos de resolução de litígios e eliminar

¹⁷³ Cf, *e.g.*, **Comentários de Katherine Amos, Louise Weingrod & Kris Bodson, Johnson & Johnson, to OECD Centre for Tax Policy and Administration on OECD Tax Challenges Arising from Digitalisation**. Disponível no *Pillar One Blueprint*, *supra* nota 170.

¹⁷⁴ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Ibid*.

medidas unilaterais relevantes, nomeadamente, as ISDs. O montante A aplica-se apenas às empresas voltadas para o consumidor ("CFB") e àquelas que realizam serviços digitais automatizados ("ADS")¹⁷⁵.

Além destes parâmetros, cite-se que o “Montante A” só se aplica às empresas caso elas cumpram um limiar de receitas global e local. Os montantes específicos destes limiares não foram estabelecidos à época, com exceção de um comentário afirmando que "*pode haver pouca vantagem na utilização de um limiar inferior ao limiar atual de 750 milhões de euros.*"¹⁷⁶ A nova regra de nexos identifica quais as jurisdições de mercado que se qualificam para o “Montante A” desconsiderando a presença física do negócio. O nexos seria reconhecido caso as receitas locais de empresas de âmbito excederem um determinado montante, também não determinado naquele momento. As alocações de lucros tributáveis teriam o seguinte tratamento contábil: (i) Calcular o montante do "lucro residual", definido como lucro que exceda um limiar de rendibilidade (isto é, lucro antes de impostos dividido por receitas). Este montante está sujeito a alocação de lucros; (ii) multiplicar uma "percentagem de reafectação" ao lucro residual, montante que é redistribuído maioritariamente de países de residência para países de mercado visto que a exigência de presença física seria eliminada; (iii) se existirem diversos países de mercado, uma "*allocation key*" baseada nas receitas locais em âmbito aplica-se para dividir o “Montante A” entre as jurisdições elegíveis¹⁷⁷.

Num segundo momento, quando da publicação da “*Declaração-Quadro Inclusiva*”, seguida da “*Declaração Final*”, em 8 de outubro de 2021¹⁷⁸, algumas diferenças notáveis puderam ser observadas em relação à proposta ventilada inicialmente. Pondere-se que o acordo fiscal global, conforme adiantado em capítulos anteriores, é agora apoiado por 137 países e jurisdições, compondo, assim, mais de noventa por cento do PIB global¹⁷⁹. A diferença crítica entre a Declaração do Plano Pilar Um anteriormente divulgada e esta reside

¹⁷⁵ OECD, **Pillar One Blueprint**, *supra* nota 170.

¹⁷⁶ *Id.*

¹⁷⁷ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Ibid.*

¹⁷⁸ OECD. **Statement On A Two-Pillar Solution To Address The Tax Challenges Arising From The Digitalisation Of The Economy** (8 de Out. 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>. Acesso em 21 de Junho de 2022.

¹⁷⁹ OECD. **130 Countries and Jurisdictions Join Bold New Framework For International Tax Reform** Julho de 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/newsroom/130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm>. Acesso em: 21 de junho de 2022.

no âmbito do referido “Montante A”. A declaração abandona a abordagem baseada no sector e adota, em vez disso, uma abordagem quantitativa baseada nas receitas brutas e na rentabilidade das empresas. Embora sua linguagem difira de demais propostas americanas, o resultado final segue efetivamente os interesses dos EUA, reduzindo drasticamente o número de empresas em curso de 780 para 78 das maiores empresas do mundo.¹⁸⁰ Diz ainda o comunicado final que a tributação do “Montante A” será implementada por um instrumento multilateral (via *tratado*) o qual deverá ser desenvolvido e divulgado para assinatura em 2022 e que passe a produzir efeitos em 2023¹⁸¹¹⁸².

Neste sentido, a última proposta passa a deter como âmbito de incidência aquelas multinacionais cujo volume de negócios global ultrapasse os 20 mil milhões de euros e a sua rentabilidade ultrapasse os dez por cento ao ano. A rentabilidade é determinada dividindo o lucro antes da incidência dos impostos. Planeia-se que o Pilar Um deva ser revisto sete anos depois de ter efeito. Se a sua implementação for bem-sucedida, o limiar do volume de negócios será reduzido para 10 mil milhões de euros. A Declaração exclui os extrativos (recursos não renováveis, como petróleo e minerais) e serviços financeiros regulados (banca, seguros e gestão de ativos). Além disso, o *quantum* estimado a compor a base de incidência da taxa é projetado em vinte e cinco por cento do lucro residual de uma empresa sujeita ao imposto e será afetado às jurisdições de mercado que detenham o nexos com a atividade em causa, pelo que o lucro residual é definido como lucro superior a 10% das receitas. Será utilizada novamente uma “*key of allocation*” baseada em receitas¹⁸³.

Já o próprio nexos de tributação estará presente quando uma empresa em âmbito de incidência obtém pelo menos um milhão de euros em receitas de determinada jurisdição. Para uma jurisdição mais pequena (aquelas com um PIB inferior a 40 mil milhões de euros), o limiar do nexos é de 250.000 euros. Também é válido destacar que as origens destes recursos estão estabelecidas como sendo aquelas receitas de um negócio em curso, portanto, provenientes das jurisdições do mercado final, ou seja, o local onde os bens e serviços são utilizados ou consumidos. Posteriormente, a OCDE divulgou o Projeto de Regras de

180 U.S. DEPARTMENT OF THE TREASURY. **Presentation by the United States to the Steering Group of the Inclusive Framework Meeting**. 8 de abril de 2021; DEVEREUX Michael e SIMMLER, Martin. **Who Will Pay Amount A?** *Econpol Pol’y Brief, Oxford Univ. Ctr. Bus. Tax’n*, 3 (2021). Disponível em: https://www.econpol.eu/publications/policy_brief_36. Acesso em 23 de junho de 2022.

¹⁸¹ OECD. *Op. Cit.*

¹⁸² AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Ibid.*

¹⁸³ *Id.*

Modelo¹⁸⁴ para regras de origem pormenorizadas voltadas a categorias específicas de transações. Nomeadamente, as receitas são provenientes de uma base transacional e todas devem ser provenientes de indicadores fiáveis¹⁸⁵.

Para fins de melhor esclarecimento quanto às mudanças projetadas, confira o seguinte quadro comparativo elaborado por AVI-YONAH *et al.*:

	<i>Blueprint</i>	<i>Statement de Outubro</i>
Âmbito de aplicação	Serviços digitais automatizados (ADS) e negócios virados para o consumidor (CFB)	O volume de negócios global > 20 mil milhões de euros; Rentabilidade >10%; Exclui extrativos e serviços financeiros regulamentados
Nexo	Com base nas receitas locais provenientes do âmbito de aplicação; Montante específico não proposto	As receitas de negócios em âmbito de jurisdição > de um milhão de euros (250.000 euros para jurisdições mais pequenas)
Atribuição de lucros/ Quantum	Cálculo em três etapas; Relação ou limiar específico não proposto	25% do lucro residual; <i>Key of allocation</i> baseada em receitas
Proveniência de receitas	Provenientes de jurisdições de mercado final onde os bens ou serviços são utilizados ou consumidos; Regras de origem a desenvolver para categorias específicas de transações	O mesmo; O Projeto de Regras-Modelo propõe que as receitas sejam auferidas numa lógica de “transações por transações”.

¹⁸⁴ OECD. **Pillar One – Amount A: Draft Model Rules For Nexus And Revenue Sourcing, Organization For Economic Co-Operation And Development 5.** Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-nexus-revenue-sourcing.pdf>. Acesso me 21 de junho de 2022.

¹⁸⁵ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Ibid.*

Base Tributária	Determinado por referência aos proveitos contabilísticos financeiros;	O mesmo; Segmentação a ocorrer apenas em circunstâncias excepcionais, em que segmentos divulgados cumprem as regras de âmbito
Eliminação da Dupla Tributação	Isenções ou créditos	O mesmo; porto-seguro para os lucros de marketing e distribuição a serem desenvolvidos
Montante B	Ajustar o <i>arms-length principle</i> para as atividades de comercialização e distribuição de base no país	A simplificar e racionalizar até ao final de 2022
Certeza fiscal	Mecanismos obrigatórios e vinculativos de prevenção e resolução de litígios para questões relacionadas com o montante A.	Eletiva para certos países em desenvolvimento

*Tabela 1 - Diferenças Fundamentais entre a Blueprint do Pilar Um e o Statement de outubro de 2021.*¹⁸⁶

4.2.2 O “Pilar Dois”, a reforma da tributação dos rendimentos e o ideal de um Imposto Mínimo Global

O segundo pilar, o "Pilar Dois", é o ponto de ação 1 do BEPS revisitado, mas apesar de se enquadrar sob os mesmos "desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia", aborda precisamente o aspeto fundamental da presente investigação – sendo, por isso, uma interessantíssima solução para toda a problemática destacada – o pressuposto subjacente de que as MNEs ainda estão conseguindo transferir os lucros para países com regimes fiscais privilegiados, e as autoridades fiscais estão a participar numa competição de “*race to the bottom*”, reduzindo as taxas de imposto sobre as sociedades e concedendo regimes específicos de tributação para propriedades intangíveis, por exemplo.

¹⁸⁶ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Ibid.* (Tradução Livre).

O referido pilar recomenda um regime fiscal mínimo global através de uma complexa teia de regras chamada "*Global Anti-Base Erosion*" (GloBE). A ideia por trás da *GloBe* é permitir que outras jurisdições sobreponham impostos adicionais onde as taxas de imposto locais sejam inferiores a um limiar específico mínimo. Destinam-se as regras a desencadear um imposto sobreposto quando a taxa efetiva de imposto de um grande MNE se situa abaixo deste limiar pré-determinado¹⁸⁷.

Mais especificamente, o Segundo Pilar baseia-se nos impostos *GILTI* (*Global Intangible Low-Taxed Income*) e *BEAT* da *TCJA*, já referenciados, na aplicação dum princípio fiscal único, em que as empresas multinacionais que estejam no limiar de receitas de 750 milhões de euros sujeitam-se a um imposto mínimo global, independentemente da jurisdição onde estão sediadas ou operam. O segundo pilar consiste em (i) duas regras internas interligadas que exigem a inclusão dos rendimentos ("*Income Inclusion Rule*" ou "*IIR*") e a vedação de dedução por meio da Regra de Pagamento Sub-Tributado ("*Undertaxed Payment Rule*" ou "*UTPR*"), em conjunto, formam as citadas Regras Globais Anti Erosão de Bases Tributárias (GLoBE) e (ii) uma regra baseada em tratado ("*Subject to Tax Rule*", ou *STTR*)¹⁸⁸.

No que concerne à Regra de Inclusão dos Rendimentos, esta exige que o país de residência das multinacionais imponha um imposto de topo a uma entidade-mãe a uma taxa mínima (proposta inicialmente em taxa de quinze por cento), caso o país de origem onde a filial da entidade-mãe opera imponha um imposto inferior a essa taxa mínima sobre os rendimentos da filial. Na hipótese de o país de residência não impor esse imposto mínimo, a dedução da filial para o pagamento à entidade-mãe seria negada ou seria necessário um ajustamento equivalente, de acordo com a Regra de Pagamento Sub-Tributado, na medida em que os baixos rendimentos fiscais de uma filial não estariam sujeitos a imposto ao abrigo de um *IIR*¹⁸⁹.

¹⁸⁷ FOONG, Annalise. **International Tax Reform**. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report-international/international-tax-reform-a-solution-in-search-of-a-problem>. Acesso em 12 de julho de 2021.

¹⁸⁸ OECD. **Statement On A Two-Pillar Solution To Address The Tax Challenges Arising From The Digitalisation Of The Economy** (8 de Out. 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>. Acesso em 21 de junho de 2022

¹⁸⁹ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Op. Cit.*.

À mero título de exemplo, suponhamos que uma subsidiária no país de origem aufera 100 mil dólares de rendimento e este país imponha uma taxa a dez por cento, situação em que esta é inferior à taxa mínima global, afixada, em tese, a 15%. Nesta toada, o país de residência da entidade-mãe da subsidiária poderia incluir os 100 mil dólares com os rendimentos da entidade-mãe e impor imposto a uma taxa igual à diferença entre a taxa mínima global e a taxa de imposto de dez por cento que a subsidiária pagou sobre os 100 mil dólares na sua jurisdição de origem, beneficiada por uma taxa considerada baixa. Suponhamos ainda que a subsidiária pague os 100 mil dólares à entidade-mãe de uma forma dedutível, usualmente à título de *royalties*. Se o país de residência não for adepto do *IIR*, a dedução da subsidiária para o pagamento de *royalties* de 100 mil dólares será negada¹⁹⁰.

Assim, é possível asseverar que a Regra de Pagamento Sub-Tributado se prestará a um mecanismo secundário, aplicável nestes casos pelo Estado da fonte, na hipótese em que uma entidade não esteja sujeita à regra da inclusão, alocando uma espécie de “imposto complementar” em relação a uma entidade sujeita a baixa tributação, direcionada a outros membros do grupo, pautando-se para o efeito em pagamentos dedutíveis (como exemplificado, *royalties*) realizados por outras entidades do grupo¹⁹¹.

Subject to Tax Rule, por outro lado, é uma regra autónoma de tratado que visa especificamente os pagamentos interempresa que exploram os tratados destinados a transferir lucros para jurisdições de baixos impostos. Portanto, esta regra aplica-se a certas categorias de pagamentos que apresentam um maior risco de erosão de base, como juros e *royalties*. Por exemplo, suponhamos que uma subsidiária no país de origem paga 100 mil dólares de *royalties* a uma empresa-mãe, e os 100 mil dólares do rendimento real desta companhia matriz estão sujeitos a uma taxa de imposto nominal inferior à taxa mínima (atualmente sugerida de 7,5% até 9%) no país de residência. Neste panorama, o país de origem é autorizado a impor a retenção na fonte sobre o pagamento de *royalties* a uma taxa equivalente à diferença entre a taxa mínima prevista no *STTR* e a taxa nominal de imposto¹⁹².

¹⁹⁰ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Ibid.*

¹⁹¹ PEREIRA, Rita Castro dos Santos Campos. **A Tributação na Economia Digital: um caminho para a reformulação do imposto sobre o rendimento das empresas.** *Dissertação no âmbito Mestrado em Direito apresentada à Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Escola do Porto.* Porto, 2021, p.35.

¹⁹² *Id.*

Inicialmente, o país mais interessado em adaptar a referida medida, os EUA, propuseram uma taxa mínima de 21%, alinhada com a sua proposta de taxa de imposto global intangível de baixos impostos (*GILTI*), proposição tal que resultou no recuo dos legisladores da UE e poderia potencialmente atrasar as negociações globais. *David Malpass*, do Banco Mundial, foi mais longe, alertando os líderes mundiais contra a fixação de uma taxa mínima global de imposto para as empresas tão elevadas que dificulta a capacidade dos países pobres de atraírem investimento¹⁹³.

Em última comunicação – ao menos até o encerramento da presente investigação – a Administração de Biden havia proposto algumas modificações em relação aos parâmetros estabelecidos, sendo esta posição comum de negociação desde a divulgação do primeiro plano de ação do Pilar 2. Em suma, propõe a promulgação da regra mínima de 15% de Pagamentos Sub-Tributado ("*UTPR*") para substituir o "*Base Erosion Anti-Abuse Tax*" ("*BEAT*"), e uma espécie de "*imposto adicional mínimo nacional qualificado*" de 15% ("*Qualified Domestic Minimum Top-Up Tax*" - "*QDMTT*"). Estas propostas destinam-se a cumprir com as regras da *GloBE*. O *QDMTT* proposto seria um imposto mínimo nacional de 15% que daria aos Estados Unidos a prioridade de tributação sobre outros países que decretassem uma *UTPR*. Por fim, a proposta atual em relação à "*GILTI*" é o aumento da taxa de 10,5% para 20% em conjunto com um aumento da taxa de IRC de 21% para 28% (que foi proposta separadamente). Em conformidade com a proposta anterior da Administração Biden, a *GILTI* seria aplicada em bases de jurisdição-por-jurisdição, estando em conformidade com o acordo firmado no *Statement* da OCDE/G20. Considere-se, contudo, que o acordo da OCDE exige que um *IIR* se baseie nos rendimentos contabilísticos, e a *GILTI* proposta baseia-se no rendimento tributável¹⁹⁴.

Evidente que as complexidades são agravadas por questões discutidas anteriormente como o âmbito e os limiares. As empresas podem ver as novas regras como suficientemente complexas para alterar os incentivos à expansão para os mercados externos e aumentar as economias de escala (o que pode levar a uma maior consolidação das grandes

¹⁹³ FOONG, Annalise. **International Tax Reform**. *Ibid*.

¹⁹⁴ MILLER, David S. *et al.* **The Biden Administration Proposes Changes to the U.S. International Tax Rules**. *Proskauer*. 22 de abril de 2022. Disponível em: <https://www.proskauertaxtalks.com/2022/04/the-biden-administration-proposes-changes-to-the-u-s-international-tax-rules/>. Acesso em 22 de junho de 2022.

multinacionais) no que diz respeito ao cumprimento. Mas facto é que boa parte das técnicas de planeamento fiscal promovidas pelas MNEs que atuam no âmbito virtual acabariam por se tornar parcialmente inócuas num ambiente com uma taxa mínima global que se assemelhe a esta do Pilar Dois.

De forma resumida, podemos estabelecer que o Pilar Um é uma reforma para reforçar a tributação baseada na fonte. É a forma mais eficaz de eliminar a transferência de lucros e a concorrência fiscal dada a localização dos consumidores. O segundo pilar tem uma abordagem diferente, reforçando a tributação baseada em residências. As empresas deixariam, assim, de ter incentivos para mudarem o seu local de residência ou de sede para jurisdições com regimes tributários benéficos¹⁹⁵. Contudo, as propostas não estão, de forma alguma, livres de críticas, assunto esse a ser elaborado a seguir.

4.2.3 Críticas Sistêmicas às propostas do BEPS/OCDE

Embora o acordo global para a reforma fiscal proposta pela OCDE tenha tido grande apoio de diversas jurisdições, é evidente que as regras não serão alteradas com a concordância uníssona de todos os interessados. Apesar do harmónico apoio de líderes e organizações, tanto da seara fiscal quanto económico-jurídica, há de se ponderar os interesses em jogo e a forma como estas mudanças pretendem alterar o quadro atual, seja por meio dos Pilares 1 e 2, como de outras propostas ventiladas para a tributação de rendimentos oriundos do digital e sua divisão perante as diversas jurisdições.

Em que pese a necessidade premente de modificações equitativas, Estados Unidos e a União Europeia, sobretudo, devem primeiro abordar vários obstáculos importantes ao acordo fiscal global. Especificamente, muitas questões sensíveis e substantivas relativas ao Pilar Um foram adiadas para um potencial instrumento multilateral, um projeto que só restará bem-sucedido caso haja um alinhamento e uma consonância de fatores a serem levados em conta, de forma semelhante ao que deveria ter sido considerado quando das propostas de ISDs, consoante o exposto no capítulo segundo e terceiro.

4.2.3.1 Críticas às proposições do Pilar Um e a sua devida integração

¹⁹⁵ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Ibid.*

Conquanto a evolução em relação à proposta ventilada na *Blueprint* de 2018 seja nítida – como a mudança considerável no âmbito do “Montante A” –, a Declaração de Outubro de 2021, especialmente no que diz respeito ao Pilar Um, não é mais do que uma declaração geral que deixa detalhes a determinar num dito futuro instrumento multilateral que será ainda desenvolvido. O Projeto Pilar Um foi criticado, inicialmente, por ser considerado um compromisso de demasiadas propostas acumuladas, ser excessivamente complexo e por se desviar do problema fiscal original da economia digital e global. Assim sendo, há que defender que a declaração tem de fornecer uma explicação política para a realização de novas modificações. No entanto, esta é silenciosa quanto à razão da alteração, afora suas implicações para as autoridades fiscais e para os contribuintes¹⁹⁶.

Não há qualquer óbice de que a proposta esteja enviesada para um desejo político e diplomático de encorajar o maior número possível de países a aderir, pelo contrário, sendo esse um propósito de grande valia nesta seara. No entanto, chegar a um acordo apenas porque se esquivava a questões sensíveis, não tende a ser a solução há muito aguardada para a reforma fiscal internacional, sobretudo do ponto de vista de sua integração.

À exemplo desta dissonância, avistemos que o Pilar Um será implementado por um instrumento multilateral, ou seja, um tratado que deveria ser assinado no mais tardar em 2022 e entraria em vigor em 2023. Todavia, os instrumentos multilaterais e a ratificação de tratados fiscais são assolados por diversos desafios, como alcançar o consenso entre cerca de 140 países, as regras distintas e as realidades políticas do sistema jurídico de cada país, bem como desafios logísticos à implementação e adesão¹⁹⁷. Subsistem, atualmente, poucas convenções fiscais multilaterais bem-sucedidas, e os acordos multilaterais que vigoram são tipicamente mais pequenos e consistem num número menor de países como partes¹⁹⁸.

Para além disso, o imenso desafio logístico da implementação de um acordo fiscal multilateral entre cerca de 140 países é ampliado diante do facto de que o plano fiscal

¹⁹⁶ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Ibid.*

¹⁹⁷ *Id.*

¹⁹⁸ BENNETT, Mary C., **Contemplating a Multilateral Convention to Implement OECD Pillars 1 and 2**. *Tax Notes* (16 de Junho de 2021). Disponível em: <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/base-erosion-and-profit-shifting-beps/contemplating-multilateral-convention-implement-oecd-pillars-1-and-2/2021/06/16/76k35?highlight=ratification%20challenges%20multilateral%20treaties#sec-1>. Acesso em 23 de junho de 2022.

internacional da OCDE controlaria as relações entre países que podem não ter relações regidas pelos tratados bilaterais existentes, levantando preocupações complexas relacionadas com a resolução de litígios vinculativos. Ademais, a realidade política nos Estados Unidos ilustra as complexidades da ratificação de um instrumento fiscal multilateral. Há poucas probabilidades de que o acordo fiscal global seja aprovado pelo Congresso dos EUA num único projeto de lei, aumentando, assim, a dificuldade de ratificação no Senado americano¹⁹⁹.

Neste contexto de dificuldade de implementação da citada convenção multilateral – e conseqüentemente dos instrumentos visados pelo Pilar Um –, há certo temor quanto à extinção dos ISDs e demais medidas unilaterais tomadas por diversas jurisdições, já que o acordo assim prevê sua dissolução. O primeiro Pilar poderia estar em perigo se a União Europeia, sobretudo, avançasse com a sua taxa fiscal digital e os seus membros dificultassem a cessação de suas medidas unilaterais²⁰⁰. Há certo receio de que nos países em que há vigência de um ISD – como França, Canadá, Itália e Índia – haja relutância em revogá-las, ao menos até que os Estados Unidos implementem efetivamente o Pilar Um²⁰¹.

Agravando o cenário acima delineado, apontemos que a União Europeia está a preparar uma nova imposição digital, a ser destrinchada em seguida, afirmando que esta será compatível com a proposta de dois pilares²⁰². Se a União Europeia avançar com uma imposição digital após a conclusão do acordo fiscal global, é provável que os Estados Unidos rejeitem o Pilar Um. Em que pese o mandato do *Statement* de outubro de revogar os ISDs em curso e abster-se de introduzir outros no futuro, os legisladores americanos continuam céticos, havendo um movimento muito claro de que o Congresso americano não apoiará um

¹⁹⁹ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Ibid.*

²⁰⁰ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Op. cit.*

²⁰¹ OLIVO, Natalie, **Digital Taxes May Linger After Global Deal, Panelists Say**, LAW360, 14 de Julho de 2021. Disponível em <https://www.law360.com/tax-authority/articles/1402957>. Acesso em 23 de junho de 2022.

²⁰² EUROPEAN COMMISSION. **A Fair & Competitive Digital Economy – Digital Levy**. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-A-fair-&-competitive-digital-economy-digital-levy_en. Acesso em 23 de junho de 2022.

acordo de reforma fiscal da OCDE a menos que este seja benéfico à economia dos EUA²⁰³²⁰⁴, incluindo nesta lógica a revogação imediata de ISDs²⁰⁵.

Ademais, espera-se uma potencial questão envolvendo *Treaty Override*, entendido como a preferência de um Estado por uma manifestação legislativa doméstica, em detrimento ao direito internacional, que conflita com as disposições de um ou mais acordos internacionais válidos, capaz de limitá-los, o que justificaria o descumprimento de obrigações firmadas quanto à implementação do Pilar Um²⁰⁶. Os Estados Unidos não esperam implementar o Pilar Um como um tratado fiscal multilateral, tal como proposto pela OCDE, porque, com a oposição republicana, é impossível obter dois terços dos votos no Senado, necessários para a referida alteração. Os Estados Unidos podem tentar um acordo executivo do Congresso com uma maioria de votos em ambas as casas, mas isso ainda recairia no “*Override*” dos artigos 5º (estabelecimento estável), 7º (lucros empresariais) e 9º (empresas associadas) dos tratados fiscais bilaterais existentes²⁰⁷.

Infelizmente, a utilização do *Treaty Override* em relação à implementação do Primeiro Pilar nos Estados Unidos é um forte dilema para os defensores do direito fiscal internacional. Embora a promulgação pelos Estados Unidos seja essencial para a eficácia do Pilar Um, a base do direito internacional seria enfraquecida com cada revogação de tratados²⁰⁸, o que geraria instabilidade político-legal em relação aos acordos já firmados, sobretudo na hipótese de o tratado multilateral restar frustrado de alguma forma.

Sob outra perspectiva, podemos citar que o Pilar 1 também possui em seu escopo uma preocupação com a soberania fiscal da jurisdição do mercado, entendendo a OCDE que

²⁰³ Carta de Mike Crapo e Kevin Brady, Senadores Americanos, para Janet Yellen, Secretária de Tesouro Americano. Disponível em: <https://www.finance.senate.gov/download/crapo-brady-letter-to-yellen-041822>. Acesso em 23 de junho de 2022.

²⁰⁴ Acrescente-se ainda a questão ainda persistente relativa à possível discriminação contra empresas americanas reiteradamente levantada pelos EUA. Cerca de 45% da alocação do “Montante A” virá de empresas tecnológicas, com aproximadamente 32% destes provenientes da Apple, Microsoft, Alphabet (Google), Intel e Facebook. DEVEREUX Michael e SIMMLER, Martin. **Who Will Pay Amount A?** *Econpol Pol’y Brief, Oxford Univ. Ctr. Bus. Tax’n*, 3 (2021). Disponível em: https://www.econpol.eu/publications/policy_brief_36. Acesso em 23 de junho de 2022.

²⁰⁵ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Ibid.*

²⁰⁶ OECD. **Tax treaty override. Adopted by OCDE Council on 2 October 1989**, p. 2-3. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_1c05c36b-en. Acesso em: 23 de Junho de 2022.

²⁰⁷ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Op. cit.*

²⁰⁸ Cfr., para maiores explicações quanto à questão, AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Ibid.* Capítulo II.

no atual cenário fiscal há uma privação de exação dos rendimentos de empresas que estão ativas em determinadas jurisdições. Esta alegação baseia-se na premissa de que as empresas só têm acesso a uma jurisdição específica se o Estado fornecer condições necessárias para que as empresas alcancem clientes nacionais. A referida alegação acaba por ser parte integrante do complexo sistema a ser instaurado multilateralmente pelo Pilar 1²⁰⁹. No entanto, existem aqueles que enxergam na solução proposta dentro do âmbito do Pilar 1 certa desproporção, sobretudo no que toca o cumprimento do objetivo acima identificado²¹⁰.

Sob um primeiro ângulo, a questão a ser considerada é se de facto a jurisdição do mercado tem uma reivindicação válida de "soberania" relativamente à tributação dos rendimentos. Esta alegação parece englobar duas reivindicações distintas: (i) a alegação de acesso ao mercado, e; (ii) a capacidade contributiva do não residente. Nesta seara, observa-se que o primeiro (acesso ao mercado) deve ser tratado ao nível dos direitos aduaneiros e das imposições similares. Contudo, há de se atentar para o facto de alguns Estados terem decidido privar-se da possibilidade de cobrar tais encargos (nomeadamente devido à adesão a uma organização internacional específica ou devido à ratificação de tratados bilaterais, regionais ou globais), havendo aqui a compreensão de que também não podem introduzir outras imposições destinadas a atingir o mesmo resultado²¹¹.

No que toca à segunda reivindicação – capacidade contributiva do não residente –, esta até poderia ser entendida como válida, contudo, atentam especialistas que existem formas muito menos restritivas de a implementar, com base nos rendimentos (ou num indicador adequado do rendimento, como o já citado volume de negócios) do contribuinte não residente e auferidos nessa jurisdição²¹².

Do outro lado do prisma, há ainda certo receio quanto aos objetivos perseguidos pelo Pilar 1 com base na discrepância entre suas pretensões centrais – a tributação de

²⁰⁹ Nos termos da proposta do Pilar 1, este visa: “*aumentar os direitos fiscais das jurisdições de mercado (que, para alguns modelos de negócio, são as jurisdições onde os utilizadores estão localizados) onde existe uma participação ativa e sustentada de uma empresa na economia dessa jurisdição através de atividades desempenhadas, ou remotamente dirigidas, naquela jurisdição*”. OECD, **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project**, OECD, Paris, 2020. (Tradução Livre)

²¹⁰ PINTO, João Félix Nogueira, **A Critical Exam of the Reasons Put Forward to Support New Tax Measures for Overcoming the Challenges Created by Digitalisation** (2021), p.10. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4042096> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4042096>. Acesso em 27 de junho de 2022.

²¹¹ PINTO, João Félix Nogueira. *Ibid*, p.11.

²¹² *Id.*

rendimentos não atingidos pela atual camada de normas fiscais internacionais – e a sistemática esboçada no projeto. Pautando-se pelo mesmo princípio de que as jurisdições “de mercado” devem ser consideradas, é necessário atentar que qualquer fornecimento de um bem ou serviço a uma determinada jurisdição é ou pode já estar coberto por impostos sobre o consumo, os quais os Estados podem cobrar sem restrições. Isto significa que a competência tributária não é privada de exercer os seus poderes fiscais dentro do mercado. Contudo, tem de o fazer de acordo com o evento tributável que está ligado à sua condição de mercado, nesta hipótese, o consumo. Compreende-se, assim, que a jurisdição de mercado não é mais do que um Estado onde o consumidor está localizado ou onde o consumo ocorre, sendo os impostos sobre o consumo aqueles que adequadamente são aplicáveis²¹³.

Aí reside a grande dualidade: a reforma planeada até então visa diretamente o quadro dos impostos sobre o rendimento, não sobre o consumo. Portanto, independentemente do nexa territorial, o nexa objetivo do imposto tem de ser o rendimento, ou um indicador adequado de rendimento detendo uma ligação lógica com aquele território. Caso contrário, torna-se ilógico e fora dos parâmetros estabelecidos para a reestruturação do sistema fiscal internacional²¹⁴.

Em seu planeamento, como citado no subcapítulo anterior, o Pilar 1 propõe-se a atribuir o rendimento residual às jurisdições do mercado. O cálculo tem em conta não o rendimento – ou um indicador adequado do rendimento –, mas sim uma parte do lucro residual considerado. Isto significa, resumidamente, que os países teriam direito a tributar, como rendimentos, montantes que nunca poderiam ser considerados como indicativos de uma capacidade de pagamento/contributiva semelhante ao rendimento em seu próprio território. Estamos diante de uma verdadeira corrupção do modelo de tributação dos rendimentos que, nem mesmo na hipótese das regras serem implementadas por unanimidade, como se planeja dentro do instrumento multilateral, seria sanada. Assim, na visão de literatas considerados, a capacidade contributiva do não-residente necessita de alguma expressão nos rendimentos provenientes do território e, como observado, a atribuição apresentada pela proposta carece dessa ligação²¹⁵.

²¹³ PINTO, João Félix Nogueira. *Ibid*, p.12.

²¹⁴ *Id.*

²¹⁵ *Id.*

4.2.3.2 Críticas ao Pilar Dois e à implementação de um Imposto Mínimo Global

O Segundo Pilar, por outro lado, parece estar um pouco mais blindado quanto às críticas sistêmicas, sendo considerado por grande parte dos integrantes da OCDE e demais especialistas fiscais como a principal ferramenta de readequação da tributação internacional de rendimentos.

Pode-se citar, por exemplo, que há maior compatibilidade da proposta do Pilar Dois com os tratados fiscais existentes, visto que as regras do *GLOBE* serão, muito provavelmente, implementadas com meras alterações à legislação fiscal interna²¹⁶. No entanto, atenta-se, a título de exemplo prático, que as tentativas da Administração de Joe Biden de retomar o processo de implementação, o qual apenas requer uma maioria de votos para impulsionar alterações relacionadas com o plano de reforma fiscal do Pilar Dois no *Build Back Better Act* – e negociar com o Senado posteriormente –, não foram bem-sucedidas²¹⁷. Assim, numa primeira perspectiva, observamos que o Pilar 2 ainda necessita de certo apelo por parte dos motivadores e planadores de sua reforma, havendo uma clara urgência quanto a necessidade de acordo em relação aos termos a serem estabelecidos e a forma de integração de suas normas²¹⁸.

Embora esteja num estágio de aceitação e implementação mais avançado que as medidas do Pilar 1, ainda assim o dito “imposto mínimo global” não passa despercebido em termos críticos. Dentre elas, destaca-se a questão tangente à redução de “*jurisdiction-shopping*” e as estratégias de transferências de preços/lucros dentro do âmbito dos negócios digitais.

Há hoje, como demonstrado ao longo da presente pesquisa, uma preocupação imanente com a limitação de “*jurisdiction-shopping*” e as possibilidades que as empresas digitalizadas têm de deslocar a sua sede e/ou atividades para jurisdições de baixos impostos, criando distorções da concorrência. Boa parte da justificativa elencada pela OCDE para a implementação do Pilar 2 baseia-se nesta problemática, sendo o imposto mínimo sobre o rendimento das

²¹⁶ FAULHABER, Lilian V., **Taxing Tech: The Future of Digital Taxation**, 39 VA. TAX REV. 145, 175 (2019). Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3460741>. Acesso em 23 de junho de 2022.

²¹⁷ JOHNSTON, Stephanie Soong. **Reconciliation Bill May Have Global Minimum Tax Provisions**, TAX NOTES (12 de Julho de 2021). Disponível em: <https://www.taxnotes.com/tax-notes-federal/politics-taxation/reconciliation-bill-may-have-global-minimum-tax-provisions/2021/07/12/76r11>. Acesso em 23 de junho de 2022.

²¹⁸ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Ibid.*

empresas (visando-se, em tese, as gigantes de tecnologia) o principal artifício para sua devida readequação²¹⁹.

Contudo, existem evidências muito claras de que, diante das características inerentes à própria sistemática de tributação, considerando inclusive o apreço pelo princípio da neutralidade, o Pilar 2 não possui uma ligação direta com a digitalização da economia, uma vez que se aplicaria a qualquer empresa, independentemente do seu grau de digitalização. Além disso, não existe atualmente qualquer indicação empírica – como referido no capítulo crítico das ISDs – de que as empresas digitais se beneficiem, num grau superior às demais, das oportunidades proporcionadas pelas jurisdições de baixos impostos²²⁰. Nesta esteira, parece-nos, assim como para literatura especializada, que esta medida não deve ser discutida no âmbito de medidas destinadas a ultrapassar questões fiscais relacionadas com a digitalização da economia, havendo assim uma dissociação lógica entre o objetivo da proposta e o desafio social que requer solução²²¹.

Para além desta conclusão estrutural, ainda existem evidência de que as medidas do Pilar 2 parecem atuar de forma desproporcionada quanto aos objetivos elencados, na medida em que vão muito além do que seria necessário para atingir esse objetivo. Tanto o recurso a jurisdições com tributações benéficas (“*jurisdiction-shopping*”), quanto o combate às práticas abusivas já são tratados em outras ações BEPS, como a Ação 5²²², e pela própria possibilidade de adoção de normas locais e adesão a tratados fiscais que tratem de práticas abusivas. As regras do Pilar 2 não estão condicionadas à verificação de quaisquer abusos e, conseqüentemente, vão além do necessário para atingir esse objetivo²²³.

Tais críticas acabam por apontar para uma questão subjacente: não tendo como objetivo combater práticas fiscais nocivas ou abusos, o Pilar 2 aparentemente é orientado para limitar a soberania fiscal de alguns Estados, impedindo que estes tributem os rendimentos de entidades abaixo de um limiar mínimo absoluto, havendo acordo para tal ou não. Devido à forma como as

²¹⁹ OECD, **Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS**, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD, Paris, 2020.

²²⁰ Cfr. Ponto 3.2.

²²¹ PINTO, João Félix Nogueira, **A Critical Exam of the Reasons Put Forward to Support New Tax Measures for Overcoming the Challenges Created by Digitalisation** (2021), p.13. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4042096> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4042096>. Acesso em 27 de junho de 2022.

²²² A Ação 5 estabeleceu limites entre um recurso normal e um abusivo para jurisdições com regimes de tributação benéficos, o que significa que as medidas do Pilar 2 visam ir além desse objetivo e não apenas combater práticas fiscais prejudiciais por alguns Estados. OECD. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report**, *OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project*, OECD Publishing, Paris, 2015.

²²³ PINTO, João Félix Nogueira. *Op. cit.*

regras estão delineadas, sendo aplicáveis tanto pela residência quanto pelo Estado de origem, estamos diante de um claro efeito extraterritorial, havendo margem, portanto, para a alegação de invasão à soberania fiscal dos Estados que não chegaram a acordo sobre as medidas. De certa forma, pode ser interpretada como uma sanção económica para a não aplicação de impostos a um nível que é considerado satisfatório para os demais²²⁴.

A questão traçada previamente, tocante à soberania fiscal, acaba por esbarrar diretamente no conflito clássico e de âmbito alargado no Direito Fiscal entre esta e a harmonização fiscal internacional (ou, dentro do contexto europeu, perante a União Europeia). A crítica relatada reiteradamente na doutrina tem como escopo geral a necessidade de que os sistemas internacionais sejam integrados justamente como propõe os Pilares 1 e 2²²⁵. O desafio exposto em relação à limitação do poder de tributar criado pelo Pilar 2, em tese, teria o cariz necessário para tal, mesmo diante de sua teórica invasão à soberania²²⁶.

4.3 A Iniciativa Europeia para a Reforma da Tributação dos Rendimentos

Embora as medidas da OCDE tenham um impacto abrangente, de escala global, esta não é a única instituição a elaborar um plano para a reforma estrutural da tributação dos rendimentos em escala global, também com uma preocupação latente com aqueles auferidos pelas empresas digitalizadas. Nesta seara, destaca-se o plano elaborado pela União Europeia,

²²⁴ PINTO, João Félix Nogueira. **A Critical Exam of the Reasons Put Forward to Support New Tax Measures for Overcoming the Challenges Created by Digitalisation** (2021), p.13. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4042096> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4042096>. Acesso em: 27 de junho de 2022.

²²⁵ “Efectivamente, à medida que a concorrência fiscal internacional provoca a erosão do poder tributário dos estados, estes correm o risco de colapso, se não se encontrar uma plataforma de cooperação internacional que imponha uma tributação mínima a todos. Daí as medidas que vêm sendo tomadas tanto pela União Europeia como pela OCDE. Medidas, cujo desenvolvimento e consolidação, mais tarde ou mais cedo, conduzirão a um direito de indiscutível cariz supranacional, perdendo assim os estados parte da sua soberania fiscal e, por conseguinte, da sua soberania *tout court*.” NABAIS, José Casalta. **A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas. Direito Público**, [S. l.], v. 1, n. 6, 2010. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1365>. Acesso em: 12 de julho de 2022. Cfr., ainda, NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998, p. 290 e ss.

²²⁶ Cfr. Aqui referindo à situação da União Europeia, contudo, com paralelos estreitos às propostas da OCDE: “O respeito pela soberania estadual no domínio da fiscalidade directa implica o reconhecimento da capacidade de cada estado adoptar as medidas que julgue adequadas e necessárias ao respeito por essa mesma soberania e garantia dos direitos daí decorrentes, nomeadamente do direito à receita fiscal.” LAVOURAS, Maria Matilde. **Harmonização fiscal e liberdade de circulação de capitais na União Europeia**. *Boletim de Ciências Económicas LI*, 2008. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, p. 229.

muito influenciado pelos termos estabelecidos no Pilar 2 citado anteriormente, e que, em caso de aprovação, se incorporaria a este.

Para tal, a Comissão Europeia publicou uma proposta de Diretiva da UE, em 22 de dezembro de 2021, visando alinhar os critérios delineados no Pilar 2 à legislação local e seus parâmetros. A proposta de diretiva disponibilizada pela UE reflete em muito as regras do modelo da OCDE lançadas em 20 de dezembro de 2021, mas possui um âmbito mais amplo que inclui grupos puramente domésticos, em larga escala. A diretiva proposta também clarifica a interação entre a regra de inclusão dos rendimentos do Pilar 2 (*IIR*) e a legislação da UE em vigor sobre as empresas estrangeiras controladas (CFC)²²⁷.

Na mesma data, a Comissão Europeia publicou a sua proposta para a próxima geração de recursos próprios da UE. Em particular, a Comissão propôs que 15% das receitas geradas no âmbito do Primeiro Pilar das propostas do BEPS 2.0 da OCDE seriam destinadas pelos Estados-Membros para o orçamento da UE, ao invés da imposição digital (ISD) anteriormente discutida na UE.

As regras propostas aplicar-se-ão a qualquer grande grupo, tanto nacional como internacional, com uma sociedade-mãe ou uma filial situada num Estado-Membro da EU, enquanto o âmbito do Pilar 2 da OCDE se limita aos grupos MNEs e uma entidade-mãe sujeita apenas as suas filiais estrangeiras à regra da inclusão dos rendimentos. Se no país sede da sociedade não se encontre instituída uma taxa mínima efetiva, existem disposições para que o Estado-Membro da sociedade-mãe aplique um imposto "de topo". A proposta também garante uma tributação eficaz em situações em que a empresa-mãe se situa fora da UE numa jurisdição com tratamento fiscal benéfico e que não aplique regras equivalentes. A diferenciação de âmbito em relação à proposta da OCDE tem por base o cumprimento das liberdades fundamentais da UE, nomeadamente a liberdade de estabelecimento²²⁸.

Em conformidade com o acordo global, a proposta prevê também algumas exceções. Para reduzir o impacto nos grupos que realizam atividades económicas presenciais, as empresas poderão excluir um montante de rendimento igual a 5% do valor dos ativos

²²⁷ EUROPEAN COMMISSION. **Fair Taxation: Commission proposes swift transposition of the international agreement on minimum taxation of multinationals**. 22 de Dezembro de 2021. Disponível em: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_7028. Acesso em 29 de Junho de 2022.

²²⁸ EU. **Fair Taxation: Commission proposes swift transposition of the international agreement on minimum taxation of multinationals**. *Ibid*.

corpóreos e 5% da folha de pagamento. As regras preveem, igualmente, a exclusão dos montantes mínimos de lucro, a fim de reduzir os encargos de incumprimento em situações de baixo risco de planeamento fiscal abusivo. Isto significa que, quando o lucro médio e as receitas de um grupo multinacional numa jurisdição estão abaixo de determinados limiares mínimos, então esse rendimento – especificamente – não é tido em conta no cálculo da taxa²²⁹.

O programa fiscal da Comissão é, por conseguinte, complementar ao acordo da OCDE, mas não se limita aos elementos abrangidos por esse acordo. Até ao final de 2023, espera-se também que a Comissão publique um novo quadro sobre a tributação das empresas na UE, que reduzirá os encargos administrativos para as empresas que operam em vários Estados-Membros, eliminará os obstáculos fiscais e criará um ambiente mais favorável às empresas no mercado único²³⁰.

Rememora-se que, para a aprovação da Diretiva, Os Estados-Membros terão de chegar a acordo por unanimidade no Conselho. O Parlamento Europeu e o Comitê Económico e Social Europeu também terão de ser consultados e pronunciar-se-ão. Até o final da presente investigação, um acordo ainda não havia sido firmado. A maioria dos Estados-Membros reagiu positivamente à proposta alterada e, inclusivamente, aceitaram uma prorrogação do prazo de aplicação da diretiva. No entanto, alguns Estados-Membros continuam a ter preocupações. Por exemplo, a Polónia demanda a implementação simultânea dos Pilares 1 e 2 e não concorda com a atual abordagem apartada. Estónia e Malta preocupam-se com os custos administrativos decorrentes da aplicação do *IIR*, pelo que ainda não apoiam a proposta alterada. A Suécia apoia as alterações, mas considera que é demasiado cedo para o Conselho chegar a acordo sobre a sua posição – em termos de uma abordagem geral – sobre a proposta²³¹.

4.4 A Proposta das Nações Unidas como Alternativa Multilateral para Tributação dos Rendimentos derivados do Digital

²²⁹ *Id.*

²³⁰ *Id.*

²³¹ BOULOGNE, Frederik. *BDO. Ecofin Meeting on Pillar 2–No Consensus on Amended Directive* (17 de Março de 2022). Disponível em: <https://www.bdo.nl/en-gb/insights/ecofin-meeting-on-pillar-2-%E2%80%93-no-consensus-on-amended-directive>. Acesso em 29 de junho de 2022.

Noutra via, encontramos a proposta de modificação da Convenção Tributária Modelo das Nações Unidas que trata diretamente dos acordos gerais para a tributação internacional e que gerem situações de eventual bitributação. Aprovado em abril de 2021, o artigo 12º-B elimina o requisito de presença física e alarga os direitos fiscais dos países de mercado para os rendimentos dos Serviços Digitais Automatizados²³².

De acordo com a proposta, o âmbito está limitado aos *Serviços Digitais Automatizados*, definidos como "qualquer serviço prestado na internet ou uma rede eletrônica que exija o mínimo envolvimento humano do prestador de serviços"²³³. Atente-se que esta definição é substancialmente semelhante à definição na planta do Pilar 1. No entanto, não é prescrito um limiar mínimo de receitas ou rendibilidade para sua aplicação²³⁴.

Nos moldes da Convenção Modelo, o país no qual os rendimentos dos *Serviços Digitais Automatizados* são produzidos podem tributar estes numa base bruta por meio de uma retenção na fonte, a menos que o rendimento constitua *royalties* ou taxas para “serviços técnicos”. A jurisdição de origem é o Estado do consumidor a partir do qual o pagamento é efetuado, mas não é necessariamente o Estado em que o consumidor ou utilizador indireto reside. Se os rendimentos dos *Serviços Digitais Automatizados* forem imputáveis a um estabelecimento estável na jurisdição de origem, ele é excluído²³⁵. O imposto sobre o rendimento bruto é limitado a uma taxa a ser negociada entre as jurisdições envolvidas no tratado. O Comentário das Nações Unidas ao artigo 12.º-B sugere uma taxa moderada (três ou quatro por cento) como taxas inerentes ao tratado²³⁶.

²³² COMM. OF EXPERTS ON INT’L COOPERATION IN TAX MATTERS. **Twenty-Second Session, Item 3(i) of the Provisional Agenda, Tax Consequences of the Digitalized Economy—Issues of Relevance for Developing Countries**, U.N. Doc. E/C.18/2021/CRP.1 (2021). Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/ec182021crp1-tax-consequences-digitalized-economy-issues-relevance-developing-countries>. Acesso em 29 de Junho de 2022.

²³³ *Id.* Número 7, parágrafo 5.

²³⁴ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. **A New Framework for Digital Taxation** (25 de Março de 2022). *63 Harvard International Law Journal* (a ser publicado), U of Michigan Law & Econ Research Paper Forthcoming, University of Utah College of Law Research, Paper No. 491, U of Michigan Public Law Research Paper Nº. 22-013, p.64. Disponível no SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4068928>. Acesso em 20 de junho de 2022.

²³⁵ COMM. OF EXPERTS ON INT’L COOPERATION IN TAX MATTERS. *Ibid.* Número 6, Parágrafo 2.

²³⁶ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Op. cit.*

Noutra perspectiva, os sujeitos passivos podem optar pela tributação numa base líquida²³⁷. Esta opção prevê uma isenção quando o sujeito passivo tiver: (i) uma responsabilidade fiscal inferior à responsabilidade determinada no âmbito do mecanismo de retenção na fonte; (ii) uma perda global de negócios; ou (iii) uma perda no segmento relevante de negócio durante um ano tributável²³⁸.

As propostas estabelecidas no artigo 12.º-B contam com o apoio de parte da doutrina especializada. Apontam, para tanto, fatores como a dispensa do requisito de presença física para o estabelecimento donexo fiscal, a opção pela taxaço da tributação bruta ou líquida, a simplificação de implementação quando comparado ao Pilar 1, a desnecessidade de segmentação empresarial com base na atividade – aplicando regras distintas a cada segmento, a menos que a tributação seja líquida –, a fiabilidade do mecanismo de retenção na fonte e o aproveitamento, inclusive potencialmente multilateral, das regras pré-estabelecidas na própria Convenção²³⁹.

Há, contudo, quem enxergue algumas inconsistências na modificação da Convenção. Mais especificamente, entendem que as regras do novo artigo 12º-B são desnecessárias, uma vez que esta resultaria apenas da leitura restritiva e incorreta do artigo 12º-A da Convenção Tributária modelo das Nações Unidas de 2017, elaboradas nos Comentários ao Modelo, eis que este, sob uma interpretação extensiva, garantiria a tributação mesmo sem a presença literal do aspecto físico²⁴⁰.

Arguem, ainda, que o novo artigo é também contraproducente, uma vez que compromete o prestígio institucional da Comissão dos Assuntos Fiscais, reduzindo extraordinariamente e desnecessariamente o âmbito de aplicação do artigo 12º-A, agravando os já graves problemas de delimitação conceptual entre as Taxas dos Serviços Técnicos e dos *Serviços Digitais Automatizados* – conceitos com distinções tênues e, por vezes,

²³⁷ COMM. OF EXPERTS ON INT’L COOPERATION IN TAX MATTERS. *Op. Cit.* Número 6, Parágrafo 3.

²³⁸ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Op. cit.*

²³⁹ *Id.*

²⁴⁰ BÁEZ, Andrés. **Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services** (14 de setembro de 2021). Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3923508> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3923508>. Acesso em 30 de junho de 2022.

subjetivas – e, por conseguinte, entre os artigos 12º-A e 12º-B, acabando por introduz assimetrias graves no tratamento fiscal destes dois tipos de serviços²⁴¹.

²⁴¹ *Id.*

Conclusões

Tendo em conta as considerações elaboradas ao longo da investigação, percebe-se que boa parte dos projetos em curso para a reforma da tributação dos rendimentos derivados do digital ainda se deparam com adversidades, embora tenhamos um claro e evidente avanço quanto aos paradigmas antes tido como imutáveis. Sendo certo que o caminho desta investigação se encontra ainda numa via de construção, revela-se insipiente qualquer tentativa de observância da efetividade dos cenários apresentados, sobretudo dos recentes projetos de reforma estrutural pautado nos Pilares 1 e 2 na proposta da Comissão Europeia. Contudo, como parte integrante e vital da investigação, podemos já tomar algumas conclusões referentes ao papel das ISDs nesta seara, em vista de sua relevância e recentes impactos já estimados em certa medida.

Iniciemos por asseverar que as ISDs assumiram um papel relevante nos últimos anos como medida de taxação da *fair share* sub-tributada, na conceção de seus defensores, dos rendimentos derivados das operações celebradas em âmbito virtual. O imposto encontrou seu fundamento inicial a partir dos estudos da OCDE em 2015, adquiriu diversas roupagens e foi fundamentado de maneira exaustiva sobretudo a partir da proposta da Comissão Europeia em 2018.

A indagação inicial formulada na pesquisa era determinar se esta nova espécie tributária – pensada inicialmente como mero instrumento de tributação temporária da economia digital – na verdade não se tratava de uma “solução em busca de um problema”, ou seja, se estas medidas estavam partindo de pressupostos equivocados quanto à “sub-tributação” das empresas que atuam no ramo virtual, servindo como um instrumento de “equalização” por via inadequada, uma vez que a relação de causalidade entre problemática e solução era incoerente.

De facto, as empresas que atuam digitalmente estão sendo tributadas de forma distinta – e de forma menos onerosa – do que as empresas que operam no setor tradicional. Contudo, como demonstrado, boa parte destas distorções não deriva diretamente da formatação de seus negócios – ou mesmo da estrutura voltada para a tributação das empresas –, mas sim de desagrvamentos fiscais concedidos a tais empresas (ou facilitados para estas), do descompasso da legislação voltada para o mercado tradicional em relação à nova

realidade da economia e o agravamento da crise decorrente da Covid-19 que levou a um cenário de absoluta aceleração da digitalização da economia, fenômeno transversal a praticamente todos os setores económicos.

Observe-se que para cada um destes fatores é absolutamente viável pensar, projetar e implementar medidas, sobretudo à longo prazo, que conduzam a soluções segmentadas, ajustando o sistema fiscal internacional à nova realidade que se avizinha. A conformidade do sistema jurídico decorre em todas as instâncias e áreas reguladas pelo Direito, sendo imprescindível que à nível de política fiscal o processo seja estritamente o mesmo, e não buscando soluções simples, práticas e apressadas. Compreende-se o cenário de urgência, mas o peso provocado pelas graves consequências de múltiplos ISDs elaborados sistematicamente ao redor do mundo (e mesmo o de uma Diretiva da EU para um ISD, eis que medida não harmonizada à nível de OCDE) acaba, como demonstrado, por gerar maiores distorções do que a questão inicial fundamentadora.

À exemplo disso, rememoramos a questão dos encargos e custos adicionais para as empresas e, por vezes, também para o cliente. Os ISDs ameaçam aumentar substancialmente o custo das empresas. Tudo isto leva a um enorme impacto no fluxo de caixa. Algumas das grandes gigantes tecnológicas vão passar a carga fiscal adicional da ISD aos seus clientes. Trata-se de inevitável problemática da tributação a nível de mercado e que precisa necessariamente ser levada em consideração.

Em termos de conformidade e obrigações acessórias também aferimos problemáticas. Com diferentes âmbitos e limiares para os ISDs em cada país, os encargos de *compliance* com as plataformas de comércio eletrónico, os motores de busca e as plataformas das redes sociais aumentaram de forma múltipla. Algumas nações possuem mecanismos complicados, exigem registos fiscais locais e intrincados formulários que impõem o rastreio de dados baseados nos utilizadores de cada jurisdição.

E, evidentemente, as questões fulcrais tangentes aos ISDs: a potencial dupla tributação em várias jurisdições, o impacto nos incentivos nacionais à investigação, à inovação, à prioridade do sujeito à regra fiscal sobre a regra da inclusão dos rendimentos, regimes de *patent box* privilegiados que comprometem a eficiência do sistema – sobretudo para empresas do ramo digital – etc.

O futuro exige reformas radicais no exercício de poderes fiscais nas relações

transfronteiriças, que não podem ser conduzidas sem uma reconsideração abrangente do nexo fiscal internacional. A presença física deixou definitivamente de ser um representante adequado para detetar as condições em que os rendimentos provenientes de atividades podem ser obtidos numa base não ocasional de outros países que não o da residência do sujeito passivo. Para isso, a reforma das bases jurídico-estruturais do estabelecimento estável precisa ser tida como prioridade²⁴².

Outra solução passa pela alteração das taxas fiscais existentes em vez de criar novas categorias fiscais: ao colmatar as grandes lacunas das receitas fiscais, é importante que as soluções sejam cuidadosamente ponderadas e concebidas. As novas categorias de impostos exigem muito mais tempo e consideração para serem efetivadas; as alterações de taxas aos impostos existentes são mais adaptáveis e versáteis tanto do ponto de vista dos contribuintes como do ponto de vista jurisdicional²⁴³.

Projetar uma solução abrangente, de princípios e multilateral é melhor do que uma unilateral. Uma abordagem colaborativa em conjunto com os negócios é justamente a recomendada para compreender plenamente os desafios, implicações, oportunidades e soluções que a economia digital apresenta.

A integridade e a implementação coordenada do sistema fiscal internacional são elementares fundamentais para a criação de um sistema fiscal global consistente que facilite o comércio transfronteiriço e o crescimento económico, agravados pela crise pandémica desde o final de 2019. Este fator em específico despertou líderes com desígnios políticos, embora com uma intenção global concertada, de resolução da problemática, percebendo a magnitude e os desafios que cria para a economia²⁴⁴.

Como referido, observamos nos últimos anos o florescimento dos impostos sobre

²⁴² PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. **Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union: Feedback to the EU Consultation on the Introduction of a Digital Levy**, Intl. Tax Stud. 3(2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, p. 16 [em linha]. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Tax-Studies/collections/itaxs/html/itaxs_2021_04_int_1.html. Acesso em 10 de julho de 2021

²⁴³ SALIS, George L., **Crossing the Digital Services Tax Divide – But Is It Worth the Journey?** 1 (2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, p. 6 [em linha]. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/talk/html/talk_2021_01_int_1.html. Acesso em 12 de julho de 2021.

²⁴⁴ KHANNA, Anshu. **Hope for Resolution of Digital Services Tax with Biden Administration and OECD Persistence**. Bloomberg Tax. Daily Tax Report [em linha]. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/hope-for-resolution-of-digital-services-tax-with-biden-administration-and-oecd-persistence>. Acesso em 10 de julho de 2021.

os serviços digitais em todo o mundo. Este não deve, de forma alguma, ser encarado como um sinal da sua legitimidade, mas sim de uma manobra de último recurso para preservar a integridade das receitas fiscais, derrocadas pela crise pandémica. As suas repercussões indesejáveis a longo prazo tornar-se-ão em breve visíveis se os Estados não os coordenarem com os impostos cobrados tradicionalmente sobre os rendimentos, devendo esta ser o princípio norteador das preocupações e alterações de teor político ou legal²⁴⁵.

Como ponderação final relativa aos ISDs, faz-se mister frisar que qualquer proposta resolutiva – referente a um imposto sobre serviços digitais – que se preze deve estar alinhada em termos harmónicos com todo o sistema internacional, como asseverado anteriormente. Para isso, é indispensável que a introdução de uma diretiva ou convenção sejam conduzidas firmemente no âmbito da OCDE ou da EU. Mesmo que à primeira vista esta se trate de um imposto sobre os serviços digitais, é possível auferir efeitos positivos no que respeita ao desenvolvimento de uma solução global.

Autores ainda indicam que potenciais soluções ainda na seara de um imposto específico para o setor digital podem ser elaboradas sob outras formatações, como um “Imposto Especial de Consumo de Dados”, à exemplo do que já é visto no Imposto sobre Mineração de Dados elaborado pelo Estado de Nova Iorque, EUA, ou sob mesmo sob uma sistemática absolutamente nova, como um imposto cuja base tributária fosse o volume de dados recolhidos, medido em gigabytes, diferentemente do imposto norte-americano, uma vez que apenas tributaria o volume de dados recolhidos (ou descarregados) e, portanto, os uploads seriam irrelevantes, não sendo também medido em receitas ou lucros brutos, como os ISDs. São propostas que visam estritamente o consumo da economia digital, podendo coexistir com as medidas estruturais propostas e que, de facto, visem os rendimentos das grandes empresas de tecnologia²⁴⁶.

²⁴⁵ PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. **Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union: Feedback to the EU Consultation on the Introduction of a Digital Levy**, Intl. Tax Stud. 3(2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, p. 16 [em linha]. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Tax-Studies/collections/itaxs/html/itaxs_2021_04_int_1.html. Acesso em 10 de julho de 2021.

²⁴⁶ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. **A New Framework for Digital Taxation** (25 de Março de 2022). *63 Harvard International Law Journal* (a ser publicado), U of Michigan Law & Econ Research Paper Forthcoming, University of Utah College of Law Research, Paper No. 491, U of Michigan Public Law Research Paper N°. 22-013. Disponível no SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4068928>. Acesso em 20 de junho de 2022.

No que se refere às propostas de reforma estrutural relativas aos rendimentos derivados do digital, algumas ponderações conclusivas podem já ser avistadas, embora o efetivo cenário final ainda seja um tanto quanto enigmático. Comece-se por apontar que a *Declaração de Um Acordo Global* elaborada no final de 2021 representa um passo notável no sentido da implementação de um regime fiscal internacional apto para o século XXI e o enfrentamento das tantas questões fiscais, económicas e jurídicas decorrentes da digitalização da economia.

Tais projetos possuem virtudes e vicissitudes distintas. O Pilar Um elimina o requisito de presença física já obsoleto, considerando a sistemática de tributação do “Montante A”, bem como a inviável aplicação direta e engessada do “*arm’s length principle*” para a fixação de preços de transferência, além de reconhecer o papel crucial das jurisdições de mercado na geração de rendimento. O Pilar Dois implementa o princípio do imposto único, o que significa que os lucros das empresas devem estar sujeitos a um imposto mínimo e, caso o país com direito primário a tributar esses rendimentos (fonte ou residência) não impor imposto ao nível mínimo, o outro país em causa deve tributá-lo²⁴⁷.

Percebe-se, no entanto que estes projetos tendem a se distanciar quanto a uma proposta evolutiva de implementação. O plano alinhado pelo BEPS engloba a revolução e a evolução, e cada bloco de construção tem diferentes perspectivas de sucesso. Em particular, o Pilar Dois tem um maior potencial de sucesso com o apoio global. Em contrapartida, o Pilar Um tem grandes desafios políticos e logísticos que serão difíceis de superar, para além da potencial relutância em revogar os ISDs²⁴⁸.

Há quem indique, ainda, que estas propostas podem recair no mesmo vão das ISDs unilateralmente implementada, visto que o princípio subjacente de que as empresas digitalizadas são tributadas de forma distinta das demais continua sendo uma premissa carente de comprovação efetiva, ou ao menos que esta desproporção deriva de falhas estruturais dos sistemas fiscais tradicionais, e não apenas como resultado de incentivos fiscais decretados pelos Estados para atrair esses contribuintes para suas jurisdições, por exemplo²⁴⁹.

²⁴⁷ AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. *Ibid.*

²⁴⁸ *Id.*

²⁴⁹ PINTO, João Félix Nogueira, **A Critical Exam of the Reasons Put Forward to Support New Tax Measures for Overcoming the Challenges Created by Digitalisation** (2021), p.14-15. Disponível em

Toda esta investigação e revisão de dados também aponta que, ao contrário do que se imagina, as medidas dos Pilares 1 e 2 não abordam uma preocupação comum subjacente. Cada uma das medidas parece prosseguir uma preocupação específica, e parece fazê-lo sem uma aparente interligação com as outras. O Pilar 1 tenta reformar a estruturação de tributação, adotando novos parâmetros para o conceito de presença, parecendo estar mais próximo dos desafios derivados da digitalização, porém, como visto no Capítulo 4, também não detêm um compromisso específico com esta. Já o Pilar 2 assumidamente se afasta desta natureza, não assumindo um encargo direto com os rendimentos derivados do digital, sendo sua efetividade meramente colateral em relação às empresas atuantes na economia digital, visto que acabam por ser diretamente influenciadas pelas medidas tangentes ao “imposto único global”. Logicamente que toda e qualquer crítica quanto à distorção de seus objetivos ou eventuais desproporcionalidades não afetam diretamente a validade ou mesmo eficácia dos projetos – que são mais do que bem-vindos –, mas podem trazer dúvidas quanto a sua legitimidade²⁵⁰.

Frise-se, como uma recomendação futura e conclusiva para os projetos em comento, que muitas das vezes uma abordagem simples e orientada pode, de facto, funcionar melhor e de forma mais eficaz do que uma abordagem ambiciosa e abrangente que inevitavelmente convida a compromissos políticos. Analisar os prós e os contras de qualquer solução jurídica é parte indissociável do processo legiferante e da instauração de políticas de Estado, não sendo diferente no concernente aos métodos de tributação internacional e a questão fulcral envolvendo os rendimentos derivados do digital. Assim sendo, com a devida cautela, entende-se que a potencial solução advirá justamente de uma diretiva comum entre as grandes nações e do diálogo institucional entre elas, considerando a urgência da questão aqui exposta e a gravidade das consequências da introdução de eventuais tributos – cuja efetividade é profundamente questionável –, ou de reformas estruturais que possam causar conflitos jurídicos num futuro talvez já muito próximo.

SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4042096> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4042096>. Acesso em 27 de junho de 2022.

²⁵⁰ PINTO, João Félix Nogueira, **A Critical Exam of the Reasons Put Forward to Support New Tax Measures for Overcoming the Challenges Created by Digitalisation** (2021), p.14-15. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4042096> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4042096>. Acesso em 27 de junho de 2022.

Referências

- ASEN, Elke, BUNN, Daniel, **Patent Box Regimes in Europe**, Tax Foundation, 2020. [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/patent-box-regimes-in-europe-2020/>. Acesso em 10 de julho de 2021.
- ASEN, Elke, **How Patent Boxes Impact Business Decisions**, Tax Foundation, 2019 [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/how-patent-boxes-impact-business-decisions/>. Acesso em 10 de julho de 2021.
- ASEN, Elke. **Digital Tax Collection Triggers New U.S. Tariffs on France**. Tax Foundation, 2021 [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/us-tariffs-on-french-goods-digital-tax-collection/>. Acesso em 07 de julho de 2021.
- ASEN, Elke. **What European OECD Countries Are Doing About Digital Services Taxes?** Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020>. Acesso em 28 de junho de 2021.
- AVI-YONAH, Reuven S., KIM, Young Ran (Christine) e SAM, Karen. **A New Framework for Digital Taxation** (25 de Março de 2022). *63 Harvard International Law Journal* (a ser publicado), U of Michigan Law & Econ Research Paper Forthcoming, University of Utah College of Law Research, Paper No. 491, U of Michigan Public Law Research Paper N°. 22-013. Disponível no SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4068928>. Acesso em 20 de junho de 2022.
- BAEZ, A., BRAUNER Y., **Tax Policy Options Regarding Tax Challenges of the Digitalized Economy Under Benjamin Franklin’s Rule for Decision Making, in Tax and Digital Economy** (W. Haslehner ed., Kluwer Law International 2019) [em linha]. Disponível em: https://www.academia.edu/36475771/Policy_options_regarding_tax_challenges_of_the_digitalized_economy_making_a_case_for_withholding_taxes. Acesso em 12 de julho de 2021.
- BÁEZ, Andrés. **Because not always B comes after A: Critical Reflections on the new Article 12B of the UN Model Tax Convention on Automated Digital Services** (14 de setembro de 2021). Disponível em

SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3923508> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.3923508>. Acesso em 30 de junho de 2022.

BAUER, Matthias. **Digital Companies and Their Fair Share of Taxes: Myths and Misconceptions**, ECIPE, 2018, [em linha]. Disponível em: <https://ecipe.org/publications/digital-companiesand-their-fair-share-of-taxes/>. Acesso em 10 de julho de 2021.

BENNETT, Mary C., **Contemplating a Multilateral Convention to Implement OECD Pillars 1 and 2**. *Tax Notes* (16 de Junho de 2021). Disponível em: <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/base-erosion-and-profit-shifting-beps/contemplating-multilateral-convention-implement-oecd-pillars-1-and-2/2021/06/16/76k35?highlight=ratification%20challenges%20multilateral%20treaties#sec-1>. Acesso em 23 de junho de 2022.

BERNARDES, Nathália Izabela Pereira. **O Imposto Sobre os Serviços Digitais enquanto Solução para a Tributação da Economia Digital**. *Dissertação apresentada na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa para a obtenção do grau de Mestre em Direito Financeiro e Fiscal*. Lisboa, 2020.

BOULOGNE, Frederik. **BDO. Ecofin Meeting on Pillar 2—No Consensus on Amended Directive** (17 de Março de 2022). Disponível em: <https://www.bdo.nl/en-gb/insights/ecofin-meeting-on-pillar-2-%E2%80%93-no-consensus-on-amended-directive>. Acesso em 29 de junho de 2022.

BRIGHTBILL, Timothy et al. **USTR: Section 301 Tariffs Expected in Response to Digital Services Taxes Imposed by Six Countries**. *Wiley Rein LLP*. Publicado em JD Supra [em linha]. Disponível em: <https://www.jdsupra.com/legalnews/ustr-section-301-tariffs-expected-in-3509639/>. Acesso em 09 de julho de 2021.

BUNDESMINISTERIUM FÜR DIGITALISIERUNG UND WIRTSCHAFTSSTANDORT, **Digitalsteuergesetz 2020 (DiStG 2020)** (2019), <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20010780>. Acesso em 07 de julho de 2021.

BUNDESREPUBLIK DEUTSCHLAND, CFI, 5 April 2006, Case T-351/02, **Deutsche Bahn AG v. Commission of the European Communities**.

- BUNN, Daniel, ASEN, Elke, ENACHE, Cristina. **Digital Taxation Around The World** [em linha]. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20200610094652/Digital-Taxation-Around-the-World1.pdf>. Acesso em 08/05/2021.
- BUNN, Daniel. **The European Commission and the Taxation of the Digital Economy**. Fiscal Fact, nº 745, fevereiro 2021. Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://files.taxfoundation.org/20210203170922/The-European-Commission-and-the-Taxation-of-the-Digital-Economy.pdf>. Acesso em 10 de julho de 2021.
- BUNN, Daniel. **The Italian DST Marches On**. Tax Foundation, 2019 [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/italy-digital-services-tax/>. Acesso em 07 de julho de 2021.
- CARDOSO, José Manuel Ambrósio Cardoso. **A economia digital e a criação de valor**. *Dissertação conducente à obtenção do grau de Mestre em Ciências Jurídico-Económica apresentado à Faculdade de Direito da Universidade do Porto*. Porto, 2020.
- CHAND, VIKRAM e GIOVANNI LEMBO, **Intangible-Related Profit Allocation within MNEs based on Key DEMPE Functions: Selected Issues and Interaction with Pillar One and Pillar Two of the Digital Debate**, International Tax Studies, IBFD, junho de 2020.
- COMM. OF EXPERTS ON INT'L COOPERATION IN TAX MATTERS. **Twenty-Second Session, Item 3(i) of the Provisional Agenda, Tax Consequences of the Digitalized Economy—Issues of Relevance for Developing Countries**, U.N. Doc. E/C.18/2021/CRP.1 (2021). Disponível em: <https://www.un.org/development/desa/financing/document/ec182021crp1-tax-consequences-digitalized-economy-issues-relevance-developing-countries>. Acesso em 29 de Junho de 2022.
- COURINHA, Gustavo Lopes. 2015. **Estudos de direito internacional fiscal**. Lisboa: AAFDL Editora, 2015.
- DEVEREUX Michael e SIMMLER, Martin. **Who Will Pay Amount A?** *Econpol Pol'y Brief, Oxford Univ. Ctr. Bus. Tax'n*, 3 (2021). Disponível em: https://www.econpol.eu/publications/policy_brief_36. Acesso em 23 de junho de 2022.

DOURADO, Ana Paula. **Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OECD Interim Report and the European Commission Proposals**, *Intertax*, volume 46, 2018, disponível em <https://www.kluwerlawonline.com/abstract.php?area=Journals&id=TAXI2018058>.

ENACHE, Cristina. **Spain Determined to Cash in on Digital Services Tax**. Tax Foundation, 2021 [em linha]. Disponível em <https://taxfoundation.org/spain-digital-services-tax/>. Acesso em 07 de julho de 2021.

EUROPEAN COMMISSION. **Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais**, p. 7. Mais detalhes da proposta em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/taxation/files/communication_taxation_on_digital_single_market_en.pdf. Acesso em 01 de junho de 2022.

EUROPEAN COMMISSION, **A Fair and Efficient Tax System in the European Union for the Digital Single Market**, COM (2017) 547 final. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/sites/default/files/communication_taxation_on_digital_single_market_en.pdf. Acesso em 10 de julho de 2021.

EUROPEAN COMMISSION. **A Fair & Competitive Digital Economy – Digital Levy**. Disponível em: https://ec.europa.eu/info/law/better-regulation/have-your-say/initiatives/12836-A-fair-&-competitive-digital-economy-digital-levy_en. Acesso em 23 de junho de 2022.

EUROPEAN COMMISSION. **Fair Taxation of the Digital Economy**, 2018. Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/fair-taxation-digital-economy_pt. Acesso em 17 de maio de 2022.

EUROPEAN COMMISSION. **Fair Taxation: Commission proposes swift transposition of the international agreement on minimum taxation of multinationals**. 22 de Dezembro de 2021. Disponível em: https://ec.europa.eu/commission/presscorner/detail/en/ip_21_7028. Acesso em 29 de Junho de 2022.

- EUROPEAN COMMISSION. **Proposal for a Council Directive Laying Down the Rules Relating to the Corporate Taxation of v a Significant Digital Presence**, COM (2018) 147 final (21 Mar. 2018)
- EUROPEAN COMMISSION. **Proposal for a Council Directive on ensuring a global minimum level of taxation for multinational groups in the Union**, COM (2021) 823 final. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52021PC0823>.
- FARMER, Liz, **Maryland to Delay Controversial Digital Advertising Tax As The Lawsuits Keep Coming**, Forbes, 2021 [em linha]. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/lizfarmer/2021/04/17/maryland-delays-digital-advertising-tax-as-the-lawsuits-keep-coming/>. Acesso em 09 de julho de 2021.
- FAULHABER, Lilian V., **Taxing Tech: The Future of Digital Taxation**, 39 VA. TAX REV. 145, 175 (2019). Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3460741>. Acesso em 23 de junho de 2022.
- FORSGREN, Chris. SONG, Sixian, HORVÁTH, Dora. **Digital Services Taxes: Do They Comply with International Tax, Trade, and EU Law?** Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/france-digital-tax-international-tax-law-trade-law-eu-law/>. Acesso em 11 de julho de 2021.
- GARDNER, Matthew, WAMHOFF Steve, **55 Corporations Paid \$0 in Federal Taxes on 2020 Profits**. Institute on Taxation and Economic Policy. Disponível em: <https://itep.org/55-profitable-corporations-zero-corporate-tax/>.
- GOMEZ-HERRERA, Estrella, REGGIANI, Carlo e SHEVTSOVA, Yevgeniya, **Whistling in the Dark? Equity Market Reactions to Digital Service Tax Proposals**. [em linha] Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4055553> ou <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4055553>. Acesso em: 16 de maio de 2022.
- GONÇALVES, Susana Estevão. **Tributação da economia digital: os primeiros passos de uma revolução fiscal?** [em linha]. In: *Actualidad Jurídica Uriá Menéndez* / ISSN: 1578-956X / 50-2018.
- GRINBERG, Itai, **“International Taxation in an Era of Digital Disruption: Analyzing the Current Debate,”** SSRN Scholarly Paper Rochester, NY: Social Science.

- Research Network, 2018 [em linha]. Disponível em: <https://doi.org/10.2139/ssrn.3275737>. Acesso em 05 de julho de 2021.
- JOHNSTON, Stephanie Soong. **Reconciliation Bill May Have Global Minimum Tax Provisions**, TAX NOTES (12 de Julho de 2021). Disponível em: <https://www.taxnotes.com/tax-notes-federal/politics-taxation/reconciliation-bill-may-have-global-minimum-tax-provisions/2021/07/12/76r11>. Acesso em 23 de junho de 2022.
- KHANNA, Anshu. **Hope for Resolution of Digital Services Tax with Biden Administration and OECD Persistence**. Bloomberg Tax. Daily Tax Report [em linha]. Disponível em: <https://news.bloombergtax.com/daily-tax-report/hope-for-resolution-of-digital-services-tax-with-biden-administration-and-oecd-persistence>. Acesso em 10 de julho de 2021.
- KLEINBARD, Edward D., **Stateless Income**, Florida Tax Review 11:9 Novembro de 2011 [em linha]. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=1791769. Acesso em 10 de julho de 2021.
- LAVOURAS, Maria Matilde. **Harmonização fiscal e liberdade de circulação de capitais na União Europeia**. *Boletim de Ciências Económicas LI, 2008*. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.
- MASON, Ruth, PARADA, Leopoldo. **The Legality of Digital Taxes in Europe**. (June 3, 2020). Virginia Tax Review, 2020, Virginia Public Law and Legal Theory Research Paper No. 2020-50, Virginia Law and Economics Research Paper No. 2020-10 [em linha]. Disponível em: SSRN: <https://ssrn.com/abstract=3618663>. Acesso em 07 de julho de 2021.
- MILLER, David S. *et al.* **The Biden Administration Proposes Changes to the U.S. International Tax Rules**. *Proskauer*. 22 de abril de 2022. Disponível em: <https://www.proskauertaxtalks.com/2022/04/the-biden-administration-proposes-changes-to-the-u-s-international-tax-rules/>. Acesso em 22 de junho de 2022.
- MONTEIRO, Alexandre, FARIA, Renato e MAITTO, Ricardo. **Tributação da economia digital: desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas**. São Paulo: Saraiva Educação, 2018.

- NABAIS, José Casalta. **A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas. Direito Público**, [S. l.], v. 1, n. 6, 2010. Disponível em: <https://www.portaldeperiodicos.idp.edu.br/direitopublico/article/view/1365>. Acesso em: 12 de julho de 2022.
- NABAIS, José Casalta. **A Tributação das Empresas pelo Rendimento Real**. *Boletim de Ciências Económicas, Volume LXII, 2019*. Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.
- NABAIS, José Casalta. **Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2017 – 10ª ed.
- NABAIS, José Casalta. **Introdução ao Direito Fiscal das Empresas**. Coimbra: Almedina, 2018 – 3ª ed.
- NABAIS, José Casalta. **Problemas Nucleares de Direito Fiscal**. Coimbra: Almedina, 2021. *VitalBook file*.
- NABAIS, José Casalta. **O Dever Fundamental de Pagar Impostos**. Coimbra: Almedina, 1998.
- NOGUEIRA, J.F. Pinto, **The Compatibility of the EU Digital Services Tax with EU and WTO Law: Requiem Aeternam Donate Nascenti Tributo**, 2 Intl. Tax Stud. 1 (2019), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD [em linha]. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/345372588_The_Compatibility_of_the_EU_Digital_Services_Tax_with_EU_and_WTO_Law_Requiem_Aeternam_Donate_Nascenti_Tributo. Acesso em 11 de julho de 2021.
- OECD – ORGANIZATION FOR ECONOMIC CO-OPERATION AND DEVELOPMENT. **Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting**. Paris: OECD, 2013. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1>. Acesso em: 09 de maio de 2021.
- OECD. **130 Countries and Jurisdictions Join Bold New Framework For International Tax Reform** Julho de 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/newsroom/130-countries-and-jurisdictions-join-bold-new-framework-for-international-tax-reform.htm>. Acesso em: 21 de junho de 2022.

- OECD. **Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1: 2015 Final Report.** Paris: OECD, 2015. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1>. Acesso em: 09 de maio de 2021.
- OECD. **Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance, Action 5 - 2015 Final Report,** OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.
- OECD. **Members of the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS,** 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/inclusive-framework-on-bepscomposition.pdf>. Acesso em: 09 de maio de 2021
- OECD. **Model tax convention on income and on capital 2017.** Paris; OECD Publishing, 2019. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1>. Acesso em: 09 de maio de 2021.
- OECD. **Pillar One – Amount A: Draft Model Rules For Nexus And Revenue Sourcing, Organization For Economic Co-Operation And Development 5.** Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/public-consultation-document-pillar-one-amount-a-nexus-revenue-sourcing.pdf>. Acesso me 21 de junho de 2022.
- OECD. **Programme of Work to Develop a Consensus Solution to the Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy,** 2019, Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/programme-of-work-to-develop-a-consensus-solution-to-the-tax-challenges-arising-from-the-digitalisation-of-the-economy.pdf> Acesso em: 05 de julho de 2021.
- OECD. **Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy.** Paris: OECD, 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.htm>. Acesso em: 23 de maio de 2022.
- OECD. **Tax challenges arising from digitalization: interim report 2018: inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.** Paris: OECD, 2018. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1>. Acesso em: 09 de maio de 2021.

- OECD. **Tax challenges arising from digitalization: report on pillar one blueprint: inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.** Paris: OECD, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>. Acesso em: 09 de maio de 2021.
- OECD. **Tax challenges arising from digitalization: report on pillar two blueprint: inclusive framework on BEPS, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project.** Paris: OECD, 2020. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm>. Acesso em: 09 de maio de 2021.
- OECD. **Tax Challenges Arising from the Digitalization of the Economy Global Anti-Base Erosion Model Rules (Pillar Two)** Paris: OECD, 2021. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/beps-actions/action1>. Acesso em: 16 de maio de 2022.
- OECD. **Tax treaty override. Adopted by OCDE Council on 2 October 1989**, p. 2-3. Disponível em: https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_1c05c36b-en. Acesso em: 23 de Junho de 2022.
- OECD. **Trade in Value Added (TiVA): Principal Indicators**, disponível em: https://stats.oecd.org/Index.aspx?DataSetCode=TIVA_2018_C1. Acesso em 05 de julho de 2021.
- OLIVEIRA, Gustavo da Gama Vital de, GOMES, Marcus Lívio e ROCHA, Sérgio André. **Tributação da economia digital.** Rio de Janeiro: Lumen Juris, 2019.
- OLIVO, Natalie, **Digital Taxes May Linger After Global Deal, Panelists Say**, LAW360, 14 de Julho de 2021. Disponível em <https://www.law360.com/tax-authority/articles/1402957>. Acesso em 23 de junho de 2022.
- PEREIRA, Ricardo Reigada, **O Conceito de Estabelecimento Estável**, *Direito Fiscal Internacional e Europeu*, Coleção de Formação Contínua, Centro de Estudos Judiciários. Lisboa, 2016.

- PEREIRA, Rita Castro dos Santos Campos. **A Tributação na Economia Digital: um caminho para a reformulação do imposto sobre o rendimento das empresas.** *Dissertação no âmbito Mestrado em Direito apresentado à Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Escola do Porto.* Porto, 2021.
- PINTO, João Félix Nogueira, **A Critical Exam of the Reasons Put Forward to Support New Tax Measures for Overcoming the Challenges Created by Digitalisation** (2021), p.10. Disponível em SSRN: <https://ssrn.com/abstract=4042096> or <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4042096>. Acesso em 27 de junho de 2022.
- PIRES, Rita Calçada. **Manual de Direito Internacional Fiscal.** Coimbra: Almedina, 2019.
- PISTONE, Pasquale, NOGUEIRA, João Felix Pinto, TURINA, Alessandro. **Digital Services Tax: Assessing the Policy Reasons for its Introduction in the European Union: Feedback to the EU Consultation on the Introduction of a Digital Levy**, Intl. Tax Stud. 3 (2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD [em linha]. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/International-Tax-Studies/collections/itaxs/html/itaxs_2021_04_int_1.html. Acesso em 10 de julho de 2021.
- RIBEIRO, João Sérgio. **Direito Fiscal da União Europeia: tributação direta.** Coimbra: Almedina, 2019 – 2ª ed.
- ROCHA, Sergio André. **Tributação Internacional.** São Paulo: Quartier Latin, 2013.
- SALIS, George L., **Crossing the Digital Services Tax Divide – But Is It Worth the Journey?** 1 (2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, [em linha]. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/collections/talk/html/talk_2021_01_int_1.html. Acesso em 12 de julho de 2021.
- SANTOS, Anabela. **A tributação do digital: avanços e recuos.** Jornal Vida Económica, 09 de abril de 2020 [em linha]. Disponível em: https://www.occ.pt/fotos/editor2/vidaeconomica_anabelas_9abril2020.pdf. Acesso em 08 de julho de 2021.
- SEMES, Michael J., WALCZAK, Jared. **Maryland’s Digital Advertising Tax Is Unworkably Vague.** *Fiscal Fact*, nº 747, Fev. 2021. Tax Foundation [em linha].

Disponível em: <https://taxfoundation.org/maryland-digital-advertising-tax-vague/>. Acesso em 09 de julho de 2021.

SPENGLER, Christoph et al., **Steuerliche Standortattraktivität digitaler Geschäftsmodelle**, ZEW, PwC, 2018 [em linha]. Disponível, em alemão, em: <https://www.pwc.de/de/steuern/pwc-studie-steuerlicher-digitalisierungsindex-2018.pdf>. Acesso em: 05 de julho de 2021.

STEVANATO D., **Are Turnover-Based Taxes a Suitable Way to Target Business Profits?**, 59 Eur. Taxn. 11, p. 538 (2019), Journal Articles and Opinion Pieces IBFD, p. 538 [em linha]. Disponível em: https://www.ibfd.org/IBFD-Products/Journal-Articles/European-Taxation/collections/et/html/et_2019_11_e2_3.html. Acesso em 10 de julho de 2021.

US DEPARTMENT OF TREASURY. **Joint Statement from the United States, Austria, France, Italy, Spain, and the United Kingdom, Regarding a Compromise on a Transitional Approach to Existing Unilateral Measures During the Interim Period Before Pillar 1 is in Effect**. Disponível em: <https://home.treasury.gov/news/press-releases/jy0419>. Acesso em 31 de maio de 2022.

WALCZAK, Jared. **States Consider Digital Taxes Amidst Conflicting Rationales**. Fiscal Fact, nº 763, maio de 2021. Tax Foundation [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/state-digital-taxes/>. Acesso em 09 de julho de 2021.

WATSON, Garrett, **Resisting the Allure of Gross Receipts Taxes: An Assessment of Their Costs and Consequences**, Tax Foundation, 2019 [em linha]. Disponível em: <https://taxfoundation.org/gross-receipts-tax/>. Acesso em 10 de julho de 2021.

Jurisprudência

TJUE. **Tesco-Global Áruházak Zrt. v. Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**, C-323/18, 2020.

TJUE. **Vodafone Magyarország Mobil Távközlési Zrt. V Nemzeti Adó- és Vámhivatal Fellebbviteli Igazgatósága**, C-75/18, 2020.