

MESTRADO EM DIREITO
CIÊNCIAS JURÍDICO-ECONÓMICAS

Tax & Digital Economy:
A tributação do mercado de dados
Inês Brandão

M

2022

COORDENAÇÃO POR:
PROF.^a GLÓRIA TEIXEIRA

Aos meus pais

Resumo

A evolução tecnológica trouxe consigo o desenvolvimento de novas tecnologias, novas oportunidades de mercado e, com isso, novos modelos de negócios.

Com a inaptidão dos sistemas fiscais para a adaptação à rápida evolução da sociedade, criaram-se lacunas na Lei e, conseqüentemente, existência de rendimentos gerados e não tributados.

Para colmatar tais insuficiências, alguns países foram apresentando algumas propostas de tributação das multinacionais digitais. No entanto, a maioria é de aplicação temporária com vigência até ao momento em que haja um acordo internacional ao nível da OCDE. A OCDE, apesar de ter vindo a desenvolver interessantes trabalhos na área, através do *Pillar One* e o *Pillar Two*, ainda tem um longo caminho pela frente. E, uma das dificuldades que enfrenta são, essencialmente, o colete de forças entre os vários países, a não preparação das autoridades tributárias com ferramentas eficazes para conseguir captar os rendimentos das multinacionais e, ainda, a grande complexidade dos modelos de negócios das digitais.

Porém, todas essas propostas são essencialmente sobre o rendimento das empresas por, maioritariamente, providenciarem serviços ou produtos *online* aos usuários de certa jurisdição.

Por outro lado, uma possível tributação sobre os dados pessoais e os gerados pelos indivíduos torna-se difícil quando os dados não têm valor intrínseco e é requisito da aplicação de um imposto ser sobre demonstração de riqueza (rendimento, consumo ou propriedade). No entanto, o exercício é feito e chega-se à conclusão que é, no mínimo, plausível discutir-se a aplicação de uma contribuição especial (se compararmos os dados pessoais aos recursos naturais) ou de um *royalty* (se a comparação for feita com os direitos de autor).

Apesar de não se chegar a nenhuma solução, conclui-se que o tema da tributação do mercado de dados é muito complexo, muito novo, e, que, por isso, tem de se ter muita atenção ao tratar do assunto, principalmente para que nenhuma suposta tributação venha causar uma repercussão fiscal no indivíduo nem disrupções no mercado.

Palavras-chave: OCDE; Pillar One; Pillar Two; Digital Service Tax; Tributação de dados; Recursos naturais; Direitos de autor.

Abstract

Technological evolution has brought with it the development of new technologies, new market opportunities and, with that, new business models.

With the inability of tax systems to adapt themselves quickly to the evolution of society, gaps were created in the Law and, consequently, the existence of generated and untaxed income.

To address such initiatives, some countries have been presented proposals to tax the income from digital companies. However, most are just effective, until the moment that there is an international agreement at the OECD level. The OECD, despite having been developing interesting works in the area, through Pillar One and Pillar Two, still has a way to run. The difficulties that are, essentially, in presence are the diplomatic fights between the countries, the non-preparation of the tax authorities with tools capable of achieving the performance of companies and, also, the great complexity of the business models.

However, all these solutions are essentially about the revenue of the companies because, mostly, their online activity to the users of certain countries.

On the other hand, a possible tax on personal data and data generated by the users becomes difficult when the data have no intrinsic value, since it is a requirement for the application of a tax (income, consumption or property). However, the exercise is carried out and comes to the conclusion that it is at least plausible to apply a special contribution (if comparing the data to natural resources) or a royalty (if comparing with copyright).

Despite the present work does not reach any solution, it is concluded that the taxation of the data market is complex, very new, and, therefore, a lot of attention must be paid to the treatment of the subject, mainly so that no supposed income will cause a fiscal repercussion on the individual or disturbances in the market.

Keywords: OCDE; Pillar One; Pillar Two; Digital Service Tax; Taxation of data; Natural resources; Copyright.

Abreviaturas

ADS	Automated Digital Services
BEPS	Base Erosion and Profit Shifting
BRL	Dólar brasileiro
CC	Código Civil
CFB	Consumer-facing Businesses
CIRC	Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas
CIRS	Código do Imposto sobre as Pessoas Singulares
CRP	Constituição da República Portuguesa
DST	Digital Service Tax
EE	Estabelecimento Estável
EL	Equalisation Levy
EUA	Estados Unidos da América
FMI	Fundo Monetário Internacional
GBP	Libra esterlina
IBFD	International Bureau for Fiscal Documentation
IP	Endereço de Protocolo de Internet (Internet Protocol)
IRC	Impostos sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
LGT	Lei Geral Tributária
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
RGPD	Regulamentos Geral sobre a Proteção de Dados
RU	Reino Unido
SDP	Significant Digital Presence
SEP	Significant Economic Presence
TRY	Lira turca
UE	União Europeia
US	Dólar americano
WIPO	World Intellectual Property Organization

Cap.	Capítulo
etc.	Et cetera
i.e.	Isto é
Pág.	Página
Por ex.	Por exemplo
Séc.	Século
ss.	Seguintes

Índice

I. Introdução	8
II. Contexto	11
1. Nexo	15
2. Escopo	17
2.1. Determinação do valor dos dados	18
III. Tributação da economia digital	22
1. Proposta da OCDE	23
1.1. Nexo	27
1.2. Escopo	28
2. Direito comparado	33
2.1. Áustria	34
2.2. Brasil	34
2.3. Espanha	36
2.4. França	37
2.5. Hungria	37
2.6. Índia	37
2.7. Indonésia	38
2.8. Itália	38
2.9. Quênia	39
2.10. Reino Unido (RU)	40
2.11. Turquia	40
2.12. União Europeia (UE)	41
2.13. Estados Unidos da América (EUSA)	42
IV. Tributação de dados	43
1. Nexo	45
1.1. Como recurso natural	45
1.2. Como direito de autor	49
2. Escopo	55
V. Conclusão	57
VI. Bibliografia	61

I. Introdução

Nas últimas décadas, a sociedade tem evoluído, paulatinamente, como era de esperar, e veio com isso introduzir mudanças e colocar novas exigências.

Uma das principais reviravoltas que a sociedade observou, e que ninguém consegue negar ao fazer uma comparação com épocas passadas, foi a evolução tecnológica. Atualmente, somos inundados diariamente com tecnologia. E, se é verdade que os aparelhos eletrónicos nos rodeiam, também é verdade que o indivíduo se encontra no cerne de todo esse ambiente tecnológico.

As novas tecnologias trouxeram facilidades para o indivíduo e fizeram deste o utilizador e o potenciador das mesmas.

Vejam, os indivíduos ao utilizarem os aparelhos eletrónicos e os sítios na Internet, consciente ou inconscientemente, estão a fornecer os seus dados pessoais e os gerados por si que vão ser coletados pela empresa que está por detrás do funcionamento do aparelho eletrónico ou da plataforma digital. Esta posteriormente vai analisá-los de forma a prever tendências ou as preferências dos usuários, ou então apenas comercializa diretamente esses dados, através da venda direta ou da venda dos estudos feitos. Portanto, é de fácil entendimento que na economia digital, mais concretamente, no que diz respeito aos novos modelos de negócios digitais, o utilizador é tanto o recebedor como o dador, criando-se assim um próprio mercado – o mercado dos dados. Invertendo a perspectiva, se os indivíduos não interagissem mais com as tecnologias, a economia digital parava imediatamente.

Deste modo, percebeu-se que os utilizadores têm mais valor na economia digital do que anteriormente se pensava.

Com isto em mente, as questões sobre se as multinacionais digitais deveriam contribuir para a economia dos Estados começaram a colocar-se, pelo facto de estas (1) serem operadores económicos, (2) por terem rendimento que não é capturado e por (3) utilizarem os utilizadores como base para o seu rendimento.

Mas, para tributar tais sujeitos terá de se decidir o que se quer tributar: ou se quer tributar os dados *per se*, os rendimentos gerados por aqueles, ou ambos.

Ora bem, é neste contexto que o presente trabalho se quer focar – a tributação do mercado de dados. Isto inclui não só a tributação dos dados como objeto directo da tributação, como a tributação directa dos rendimentos de negócios que fazem o uso dos

dados dos usuários. A diferença está no objeto, enquanto na primeira opção o objeto da tributação é os dados, na segunda o alvo principal da tributação são os rendimentos por si só.

Para o estudo do mercado de dados a dissertação pretende analisar as várias vias possíveis de tributar o mercado de dados. E nesse âmbito, analisar-se-á a proposta da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e as soluções encontradas pelos países para a tributação dos rendimentos das multinacionais digitais. Mas também apresentar-se-á duas visões possíveis para a tributação dos dados *per se*. No entanto, antes de se passar para tal estudo, irá abordar-se a matéria teórica sobre o nexo e sobre o escopo para a disciplina de Direito Fiscal. Isto porque, o objetivo da presente tese prende-se com a demonstração, não só das possibilidades de tributação do mercado, mas saber qual é o nexo e o escopo das várias propostas.

Este trabalho divide-se em três grandes capítulos.

No primeiro faz-se uma breve introdução da matéria fiscal explicando-se teoricamente dois dos elementos de tributação – o nexo e o escopo.

O segundo capítulo trata da tributação primordial dos rendimentos provenientes da utilização dos dados dos utilizadores, estudando-se para o efeito a proposta da OCDE, intitulada, *Pillar One*, e as soluções que os diferentes países foram encontrando para tributar as multinacionais digitais.

No terceiro introduz-se o estudo de duas visões vanguardistas para uma possível tributação dos dados pessoais por si mesmos.

Em último, termina-se com um resumo do estudo desenvolvido ao longo do trabalho e com algumas considerações.

Por fim, alerta-se o leitor de que o objetivo desta dissertação é explanar as várias hipóteses que têm vindo a ser debatidas para a tributação do mercado de dados pessoais. Também se deve referir, que enquanto no segundo capítulo, analisa-se as várias propostas em discussão ou já em vigor, no terceiro capítulo apresentam-se duas visões possíveis de como tributar os dados, não se configurando estas em propostas, mas sim apenas em ideias.

Dentro do tema, por questões de simplicidade e espaço apenas se irá focar no nexo e no escopo. Não importando para o trabalho as outras vertentes, como por exemplo, a discussão do novo conceito de estabelecimento estável (EE), ou a discussão de como os

direitos tributários devem ser alocados se já não é possível o recurso à presença física do operador económico, ou se haverá dupla tributação e como esta deve ser eliminada, entre outros.

No que diz respeito à redacção, o modelo de referências que se vai utilizar é a Norma Portuguesa – NP 405, e seguir-se-á o antigo acordo ortográfico.

II. Contexto

Foi com a revolução industrial, datada no período entre o final do séc.XVIII e início do séc.XIX, em Inglaterra, que marcou o início do desenvolvimento acentuado das tecnologias. Um pouco mais tarde, no início do final do séc.XIX e durante o séc.XX, começou a dar-se os primeiros passos na criação de equipamentos eletrónicos que tivessem a capacidade de comunicar e trocar informação entre si.

O primeiro instrumento eletrónico de informação e comunicação a ser criado foi o telefone, mesmo antes da viragem no século, em 1876, quando foi registada a patente por Graham Bell, contudo, apenas podia ser utilizado em curtas distâncias. Anos depois, Edison, em 1877, desenvolveu a ideia do telefone e inventou um aparelho que utilizava um microfone de carvão e que podia ser utilizado já em longas distâncias. De seguida, a marcar o início do séc.XX, mais concretamente em 1901, surgiu a primeira transmissão de um sinal rádio, que atravessou o Oceano Atlântico, conseguida por Guglielmo Marconi. Com as grandes guerras, principalmente, com durante II Guerra Mundial, foi desenvolvido o radar pelas mãos de Robert Watson-Watt, e por volta do final dos anos 40 foi inventada a televisão por Philo Farnsworth e desenvolvida por Vladimir Zworykin.

O primeiro computador pessoal de sucesso foi o Apple II criado por Steve Jobs e Steve Wozniak. Após este momento começou a inovação de *softwares* que fossem capazes de ler e ter um acesso mais rápido às informações. Nos últimos anos houve uma explosão dos computadores portáteis e, de seguida, mais recentemente, dos *Tablets*. Atente-se ainda que os computadores vieram também permitir a criação de outros novos instrumentos, tais como os *GPSs*.

Estava então tudo reunido para que aparecesse uma das grandes marcas da viragem do séc.XX para o séc.XXI - a Internet. Este instrumento veio revolucionar o modo como as pessoas comunicam e como a informação circula a nível mundial. A Internet constitui uma rede global que liga os computadores e permite que estes troquem informações entre si, via satélite, por cabos de fibra ótica, ou linhas telefónicas. Esta nova invenção veio potenciar a globalização e transformar a economia e a sociedade.

Bem, como a sociedade está em constante movimento, as tecnologias também se foram desenvolvendo ao passo da sociedade, às vezes na sua dianteira, mas maioritariamente em resposta a necessidades levantadas por aquela.

Hoje em dia já não se fala mais na Internet como a invenção do século, atribuindo-se esse prémio agora à Inteligência Artificial.

A inteligência artificial não é nada mais do que um computador que tem como objetivo imitar o cérebro humano. Vejamos, a inteligência artificial não é nada mais do que um computador munido com uma base de dados e algoritmos. O que acontece, sumariamente, é o seguinte: o aparelho recebe a informação externa, que serão os dados (por meio de voz, imagem, ou por outros meios que podem ser apreendidos pelos sentidos), os algoritmos inseridos no computador analisam esses dados recebidos e recorrem posteriormente à base de dados para retirarem daí um conhecimento e poderem reagirem com a exteriorização da resposta.

Esta é um dos muitos usos dos dados.

Os dados são hoje em dia o motor da tecnologia, sendo de difícil exercício encontrar uma que não funcione à base de dados. No entanto, a arrecadação de dados não é novidade, nas décadas passadas as máquinas já eram capazes de receber informação e analisá-la. A coleção e a monetização dos dados dos indivíduos não são necessariamente novas. Se recuarmos até aos finais dos anos 1800 já era prática a manutenção de listas de consumidores para desenhar programas de negócios¹. Contudo, foi devido à evolução tecnológica, que possibilitou a coleção e o processamento de grandes quantidades de dados, e que colocou essas atividades no cerne dos modelos de negócios digitais de muitas das companhias digitais que estão presentes na economia digital.

Assim, a novidade está na quantidade gigantesca que as novas tecnologias conseguem arrecadar e analisar. Como se referiu, os dados não são nada mais do que informação, mas a importância está no tipo de informação que contêm. Ora, a maioria do debate envolto dos dados diz respeito aos dados pessoais e aos dados, que não sendo considerados pessoais, são dados gerados pelos indivíduos² – os chamados *Big Data*.

Este tipo de dados é importante não só para o funcionamento das tecnologias em geral como para a digitalização da própria economia.

Já várias vezes referido, os dados pessoais e os dados gerados pelos usuários (que vamos passar, por questões de simplicidade, a referir-nos a apenas aos dados pessoais incluindo

¹ ASLAM, Aqib, SHAH, Alpa - Tec(h)tonic Shifts: Taxing the Digital Economy. IMF Working Paper. Pág.8. (Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2020/05/29/Tec-h-tonic-Shifts-Taxing-the-Digital-Economy-49363>>)

² Os dados pessoais serão dados que são identificativos do indivíduo que os doou, como por ex., o nome, idade, morada, número de identificação. Já os dados gerados pelo indivíduo não são dados que possam identificar diretamente uma pessoa, mas são por ela criados quando faz uso das interfaces digitais, por ex., quando abre um *link* no sítio da Internet, dá um gosto, faz um comentário, faz uma compra.

na expressão também os dados gerados pelos usuários)³ são considerados o “novo petróleo”.

Isto porque, passe-se a explicar, a maioria da economia digital, onde operam as grandes multinacionais digitais (como a Facebook, a Amazon, a Google, entre outros), funciona envolta e por causa dos dados pessoais. A maioria destas empresas presentes tem como seu principal negócio a comercialização dos dados, ou pelo menos a comercialização dos estudos dos dados, ou coletam e tratam os dados para utilização desses no seu próprio negócio.

Daí que é cada vez mais comum se ouvir dizer que os dados pessoais são potenciadores de valor para as empresas, porque através da sua coleta e/ou tratamento conseguem gerar rendimento à posteriori, pela comercialização dos dados, ou pelo melhoramento do serviço ou produto prestado baseado nesses.

A coleta dos dados dos usuários no mundo digital acontece de forma distinta do presencial. A interação dos indivíduos com os serviços digitais dá-se de variadas formas. Quando há uma compra online, o consumidor revela informação sobre as suas preferências, que são registadas pela empresa para no futuro serem utilizadas e monetizadas, portanto, no momento da compra o consumidor não só efectua um pagamento em troca de um serviço ou bem, como fornece dados quando utiliza a plataforma digital para fazer a tal compra, independentemente se é uma plataforma de intermediação entre o comprador e o vendedor. Outra forma de interação é quando o usuário utiliza um motor de busca “gratuito” na Internet ou aplicação móvel, neste caso é considerado que em troca do acesso ao conteúdo online o usuário dá em troca informação sobre si e sobre os seus interesses. Ainda, na interação entre indivíduos online, através das famosas plataformas de mídia social, quando os usuários partilham e geram conteúdo digital (como vídeos, experiências, fotos, entre outros) eles estão automaticamente a revelar informações sobre eles mesmos que são capturadas pelas

³ Há ainda outra distinção que é feita quanto à forma de provisionamento dos dados dos usuários: passivo e ativo. O primeiro é caracterizado pelo fornecimento de dados de forma inconsciente enquanto se faz uso dos serviços digitais, já o segundo será quando os usuários contribuem nas redes de mídia social ou quando a sua participação é diretamente solicitada (por ex., em forma de questionário ou reclamação). Quanto à colecção passiva de dados há quem argumente que a “produção” dos dados em bruto deve ser atribuída à empresa e não ao usuário visto que o seu papel é desde logo limitado pelo seu prévio consentimento (Becker e Englisch, 2019) e, por isso, a sua mera aquiescência para se ser observado não deve ser considerada como cocriação de valor, sendo assim, estes argumentam ainda que, só quando os dados dos usuários são ativamente solicitados ou providenciados é que se deve considerar que há criação de valor pelos próprios usuários. No entanto, na visão de Aqib Aslam e Alpa Shah, esta discussão é irrelevante pelo facto de que em ambas as situações, seja o provisionamento ativo ou passivo dos dados, os dados têm valor e podem ser monetizados. *Supra n°1*, pág.10.

plataformas. E, ainda, quando um indivíduo faz uso de um aparelho que está conectado com a Internet (“*Internet of Things*”) está a enviar dados, através dos sensores que estão embutidos no objeto que tanto os recebe como os envia para o operador do sistema (como por ex., os termostatos, os aspiradores, carros e escova de dentes eletrónicas)⁴. Algumas empresas seguem ainda a atividade do usuário mesmo quando este não está a fazer uso da plataforma, através do uso dos “*tracking cookies*”⁵ e da a recolher de dados⁶.

A combinação da necessidade dos Estados em fazer frente a novas crises económicas com o enorme volume de rendimentos das grandes multinacionais (refere-se aqui essencialmente às digitais) resulta nos Estados a, desesperadamente, tentarem encontrar novas formas de tributação desse rendimento que não está a ser capturado para as contas nacionais, maioritariamente, por existirem lacunas na Lei.

As motivações que levam à tributação da economia digital podem ser várias, desde a maior justiça fiscal entre as várias empresas, como para uma maior igualdade entre os Estados⁷. No entanto, a principal motivação política é, normalmente, a de captura de mais receita para as contas dos estatais. Outra razão, muito pouco defendida, que pode também ser usada para justificação da tributação das digitais, é a questão ambiental, devido ao significativo impacto ambiental da coleção, armazenamento e tratamento dos dados⁸.

Coisa diferente da motivação, normalmente politizada, é o estabelecimento de um vínculo entre uma dada jurisdição e o seu direito a tributar – o *nexus*. Ou seja, é a legitimação de um certo Estado sentir-se no direito de tributar determinada realidade. Não adianta um Estado querer tributar determinado facto por este ser rentável ou por expressar riqueza que legitima o Estado a impor uma tributação sobre tal.

⁴ *Supra n°1*, pág.8-9

⁵ *Supra n°1*, pág.10

⁶ Pense-se, por exemplo, no caso da Siri, um assistente virtual presente nos aparelhos da Apple utilizado para responder a perguntas ou pedidos do usuário. Para a sua ativação basta o usuário chamar pelo seu nome “Siri” para ativar o serviço. Mas, para que o serviço reconheça que a palavra-chave (“Siri”) foi pronunciada tem de estar então obrigatoriamente a escutar ininterruptamente para saber quando o usuário diz a palavra.

⁷ Pense-se no caso do Facebook, este grupo adquire os dados dos cidadãos dos vários pontos do globo, atuando digitalmente em várias jurisdições, para depois com esses poder vender serviços (como a publicidade online) baseados nos tais dados, mas como a sede do grupo está sediada nos Estados Unidos da América (EUA), então será apenas aí que será tributado. Ou seja, o valor é adquirido num determinado país, mas a final quem beneficiará será apenas o país da sede, e não aquele onde houve a criação de valor. Assim, a polémica instala-se e os Estados sentem-se no direito de também imporem uma tributação. Situação que em tempos criou um braço de ferro entre os EUA, onde se encontram sediadas as maiores tecnológicas, e a Europa, onde aquelas têm uma grande presença junto dos usuários europeus.

⁸ DEGLAIRE, Emmanuelle - Taxation of data: the next step?. (Disponível em: <<http://link.library.ibfd.org/portal/Taxation-of-data--the-next-step/yWWexBFP7f0/>>). Pág.3.

1. Nexo

O poder da tributação, i.e., o poder de impor e coletar impostos pertence quase exclusivamente aos Estados. Aos Estados é lhes reconhecido a capacidade de impor e submeter aos seus comandos os seus cidadãos, através da ordem legal (por via da legislação) – “*force qualified by the law*”⁹.

O Estado é instituído com esse poder pelos documentos constitucionais da nação (no caso português, a Constituição da República Portuguesa [CRP]), é aí que encontra a sua razão, mas também as suas limitações. É no documento constitucional que estão os valores pelos quais o Estado se deve reger, valores e princípios que são tidos como fundamentais para os cidadãos.

Reconhecida a soberania¹⁰, o Estado passa a ser considerado um Estado soberano. Isto significa que adquire o poder supremo sobre um dado território e tal é reconhecido pelos outros Estados. A soberania tem então duas vertentes: o Estado soberano tem poder dentro das suas fronteiras e só a ele lhe pertence a legitimação para exercer tal poder (soberania positiva), tal como essa legitimação só se circunscreve ao seu território, não podendo o Estado intrometer-se nos assuntos dos outros Estados (soberania negativa). Como constatado por Brownlie, a soberania e a igualdade dos Estados representam a doutrina constitucional básica do direito das nações, que governa a comunidade composta principalmente de Estados dotados de personalidade jurídica uniforme¹¹.

Sendo reconhecida a soberania de um Estado, este tem poderes e deveres dentro das suas fronteiras, a jurisdição¹². Um desses poderes é o poder de impor e coletar impostos.

A própria CRP refere-se ao sistema fiscal como o meio para a “satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos

⁹ GADŽO, Stjepan - Chapter 2: Legal Fundamentals of Income Tax Jurisdiction in Nexus Requirements for Taxation of Non-Residents’ Business Income – A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy. (Disponível em: <<https://www.ibfd.org/shop/book/nexus-requirements-taxation-non-residents-business-income-normative-evaluation-context>>).

¹⁰ Os princípios da soberania de um Estado foram afirmados na *Paz de Westphalia*, e são eles: o princípio da delimitação territorial do poder estatal que, em determinado território, é considerado último e independente do poder religioso; e, o princípio da não ingerência nos assuntos internos do Estado. *Supra* n^o9.

¹¹ *Supra* n^o9.

¹² Jurisdição é o poder de o Estado determinar o que é lei e como ela se vai executar. É, portanto, o direito do Estado de regular dentro das suas fronteiras (que se consubstancia nos seus três poderes do Estado: legislativo, judicial e administrativo). *Supra* n^o9.

rendimentos e da riqueza”. Tal missão caberá à Assembleia da República ou ao Governo (art.165º, nº1, al.i) e 198º, nº1, al.b) CRP), que têm o poder legislativo para determinar “a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes” na criação de cada tributo (art.103º e 104º CRP).

Este poder de tributação dos Estados é de tal forma importante, que a partir dos inícios do séc.XX, quase todos os Estados modernos, poderiam ser apelidados de “*tax state*”. Esta conotação vem do facto do Estado arrecadar mais de metade da sua receita via impostos, para que posteriormente o mesmo grupo de contribuintes usufrua de serviços públicos financiados¹³. Pois claro está que, “*taxes are what we pay for civilized society*”¹⁴.

No entanto, os Estados, como se disse, têm os seus poderes soberanos limitados, seja pelos documentos constitucionais seja pela inserção na comunidade internacional. E, os mesmos limites aplicam-se de igual forma ao poder de tributar. O Estado não tem livre arbítrio na criação e imposição de tributos, até porque está desde logo obrigado a respeitar o princípio da legalidade.

Uma das exigências para a criação de um tributo é a existência de um *nexus*.

O *nexo* é o estabelecimento de uma ligação entre o Estado, que aspira a exercer os seus poderes de tributação, com um conjunto particular de factos relevantes para a tributação. Assim que a conexão é estabelecida, o exercício dos poderes tributários por um Estado passa a ser vista como legítima, tanto para os cidadãos como para a comunidade internacional¹⁵.

A forte ligação entre o contribuinte e o Estado por via de certo facto tributável (rendimento, consumo ou propriedade), é o requisito para a existência do *nexo* e, conseqüentemente, a legitimação para a tributação.

Estabelecendo-se o *nexus*, então, o Estado ficará legitimado a criar um tributo (contribuição, taxa ou imposto), a alocar os direitos tributários e a determinar a base tributária.

A fonte que estabelecia frequentemente o *nexus* entre um facto tributável e um Estado, através do princípio da territorialidade, era o conceito de Estabelecimento Estável (EE). Contudo, a economia digital é fortemente caracterizada por serviços que correm no

¹³ *Supra* nº9.

¹⁴ Frase atribuída ao jurista americano Oliver Wendell Holmes, Jr. (1841-1935). *Supra* nº9.

¹⁵ *Supra* nº9.

âmbito digital/virtual e que, por isso, prescindem de uma presença física. A característica-chave dos serviços digitais é exatamente a não dependência a um local físico para operar, deixando cair por terra a importância do EE para o Direito Fiscal, pelo menos no âmbito da digitalização.

Um dos grandes desafios que a economia digital coloca para o Direito Fiscal Internacional é exatamente a não necessidade de uma presença física para uma determinada empresa operar numa determinada jurisdição, situação que é comumente utilizada para estabelecer a relação Estado-sujeito passivo.

Ora, esta nova realidade trouxe muitas dificuldades aos governos, principalmente no desenho de um *nexus* entre estes serviços digitais e a sua jurisdição para a alocação de direitos tributários.

As justificações pelas quais um Estado quererá tributar os dados pessoais podem ser variadas, a única exigência é o estabelecimento do nexos entre a situação que se quer tributar e o Estado, caso contrário este não estará legitimado para impor um tributo.

2. Escopo

Estabelecido o *nexus*, cabe então determinar o âmbito de aplicação do tributo ou imposto, nomeadamente, saber que situações de facto se vai querer tributar e daí que sujeitos se vai, conseqüentemente, submeter ao cumprimento da obrigação tributária.

Qualquer tributo que se queira implementar tem de ter obrigatoriamente uma incidência. A incidência pode ser objetiva ou subjetiva, dependendo se se está a falar do objeto ou do sujeito.

Nos termos do art.18º, nº3 LGT, “o sujeito será a pessoa singular ou coletiva, o património ou a organização de facto ou de direito que, nos termos da lei, estejam vinculados ao cumprimento da prestação tributária, seja como contribuinte direto, seja como substituto ou responsável”. Portanto, o sujeito será sobre quem vai recair a obrigação tributária.

Já o objeto (não o objeto da relação jurídica tributária), por seu turno, compreenderá o alvo material do tributo ou imposto, i.e., as atividades ou situações que se quer tributar.

Com isto em mente, parece fácil a aplicação teórica destes requisitos na tributação do mercado de dados: o objeto seria então os dados pessoais e os sujeitos seriam os

operadores económicos que colectassem e tratassem aqueles. Mas, desengane-se. Pois, um dos grandes desafios é a determinação do valor dos dados.

Tal determinação é importante para a existência de qualquer tributo, pois o tributo vai aplicar-se sobre um determinado valor. A contribuição incide sobre o custo do desgaste ou o valor do benefício, a taxa aplica-se sobre o valor do serviço administrativo prestado, e o imposto recai sobre o valor do rendimento, o valor do produto ou serviço comprado ou o valor da propriedade. Sabendo isto de antemão, e sabendo também que os dados não têm um valor a aplicação de um tributo sobre esses fica difícil.

Os dados em si mesmos não têm qualquer valor intrínseco nem a sua determinação é simples. Muitos argumentam que os dados pessoais, quando coletados, já são presumivelmente valiosos e que, por isso já é possível descobrir o seu valor, mas também não encontram um método eficaz que consiga, com a menor margem de erro possível, estimar o *quantum* desse valor que efetivamente se verifica. Outros defendem que os dados pessoais só adquirem valor quando a empresa que os analisa aplica o seu *know-how* e a sua tecnologia para retirar do estudo dos dados conclusões que a vão ajudar posteriormente a tomar decisões quanto ao seu negócio. E, ainda, uma terceira visão é de que os dados apenas ganham valor quando há uma venda ou transmissão dos dados pessoais, pois é estipulado um preço entre as partes por essa transacção, no entanto, este valor é subjetivo pois dependerá da importância que as partes intervenientes atribuem àqueles dados ou bases de dados, pois claro está que o preço seria diferente se estivessem em causa outros operadores, não determinando assim efetivamente o valor intrínseco dos dados.

2.1. Determinação do valor dos dados

Ora, assim está colocada a primeira dificuldade para a tributação do mercado de dados – qual é o valor dos dados pessoais?

O ponto de partida é de que o valor dos dados não poderá ser determinado tendo apenas em conta o volume dos dados que são detidos ou transmitidos. Isto porque, o valor dos

dados dependerá do contexto onde se inserem, de onde são recolhidos, para que fim vão ser utilizados e que informação contêm¹⁶¹⁷.

Fácil seria resolver o assunto dizendo que as bases de dados poderiam ser entendidas como activos intangíveis de forma a entrarem na contabilidade das empresas. O que tornaria tudo mais simples e rápido, pois seria possível saber quanto as empresas detinham.

Contudo, a realidade demonstra algo diferente. No entendimento da *International Accounting Standard*, as bases de dados até podem ser apreendidas como activos, mas “se, e só se” for provável que a entidade irá futuramente obter benefícios económicos devido àquele activo e se o custo do activo for possível medir de forma fiável. Nestes termos, entrariam facilmente as compras de bases de dados, mas ficariam excluídas as bases de dados que são geradas dentro da mesma empresa ou grupo, que por acaso representam a maioria dos casos. Na mesma linha vai o *System of National Accounts*, que entende que as bases de dados deveriam ser entendidas como ativos de propriedade intelectual no caso de essas bases deterem dados com uma vida útil por mais de um ano. No entanto, também esta tem a sua praticabilidade comprometida quando nos apercebemos que com a rápida transação de informação de dados torna-se difícil cumprir este requisito de manutenção dos dados por mais de um ano¹⁸.

Neste contexto, com as dificuldades em estipular um método de valoração de dados, a OCDE decide analisar quatro possíveis fórmulas que se mostram potenciais vias na determinação do valor dos dados¹⁹.

A primeira solução estudada pela OCDE no relatório é intitulada “*data storage*”²⁰.

Resumidamente, é uma fórmula que, com recurso a tabelas sobre o fornecimento-uso de dados (*supply-use*) e as bases de dados de estatísticas dos negócios, visa obter o valor

¹⁶ OCDE, KER, Daniel, MAZZINI, Emanuele - Perspectives On The Value Of Data And Data Flows. (Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/a2216bc1-en.pdf?expires=1646309134&id=id&accname=guest&checksum=7D020ED210C6B8C2F19E9A09E1A081FE>). Pág.8.

¹⁷ Na maioria das vezes, os dados ou bases de dados só adquirem um valor quando há uma compra e venda dos dados ou bases de dados, ou uma licença para o seu uso. Será no âmbito da negociação, estipulando-se um preço, que se determina o valor que aqueles dados têm. este valor é subjetivo pois dependerá da importância que as partes intervenientes atribuem àqueles dados ou bases de dados, pois claro está que o preço seria diferente se estivessem em causa outros operadores.

¹⁸ *Supra* nº16, pág 9 a 11.

¹⁹ Tal relatório analisar-se-á superficialmente de seguida, pelo que para maior aprofundamento recomenda-se a leitura integral do relatório. *Supra* nº16.

²⁰ *Supra* nº16, pág 9 ss.

dos dados pela despesa que as empresas têm em produtos de armazenamento de dados (*hardware, software* e serviços)²¹. Isto significa que, com recurso aos dados disponibilizados pelos vários países conseguir-se-á, através do volume de despesa feita na compra e/ou utilização de produtos para armazenamento de dados e/ou em produtos de *software* de gestão de bases de dados, obter uma estimativa do valor desses.

A grande questão levantada por esta fórmula será a de saber que tipo de custos entrarão para a soma dos gastos e, conseqüentemente, a sua classificação. Neste ponto, não é dada pelo relatório nenhuma solução fiável, visto que nenhuma das duas formas estudadas cobrem totalmente as classes de produtos envolvidas no armazenamento de dados e na gestão das bases de dados.

A segunda fórmula põe a tónica no rendimento gerado pelas empresas que criam um valor explícito através dos dados²². E, para tal, utiliza como recurso as fontes de estatísticas dos negócios.

Esta fórmula – “*Output of firms compiling and selling databases*” – foca-se apenas nas atividades económicas que produzem e vendem informação compilada em bases de dados²³.

Não diferente da primeira, esta fórmula apresenta também os seus desafios. Ora, a primeira problemática prende-se com o saber que tipo de indústrias estão em causa e que incluem as empresas que compilam e vendem bases de dados. Para saber quais serão as indústrias alvo poder-se-á recorrer, na ótica da OCDE, à própria classificação das indústrias e daí verificar quais aquelas que incorporam atividades ligadas à compilação e venda de bases de dados. No entanto, a classificação das indústrias põe o foco na atividade principal das empresas, pelo que aquelas empresas que têm como atividade secundária a compilação e venda de bases de dados ficarão de fora. O recurso ao mapeamento dos produtos por indústria poderia ser outra forma de lá chegar. Contudo, ambos os métodos de recurso enumerados sofrem de falta de informação e de pouca conformidade entre os países na descrição das indústrias.

²¹ Quanto às bases de dados, há sempre duas componentes presentes: *data storage* e *database management software*. A primeira integra o armazenamento físico de dados (*storage hardware* e *storage media*) e/ou o serviço de armazenamento de dados (ex.: armazenamento na *cloud*, i.e., “nuvem”); já o segundo diz respeito ao *software* de gestão de bases de dados utilizado pela entidade. *Supra* nº16, pág.9 a 11.

²² *Supra* nº16, pág.20.

²³ Atente-se, no entanto, que esta métrica de valoração dos dados refere-se apenas às atividades onde há uma compra e venda direta de bases de dados (que pode ter várias formas, tais como, a venda por isso só, a subscrição para acesso, licença). *Supra* nº16, pág.20.

A terceira fórmula com o título “*data and firm values*” utiliza como instrumento as “*data-driven firms*”, que são aquelas que o seu *core business* inclui a recolha, o armazenamento e/ou a análise de grandes quantidades de dados²⁴.

Fala-se aqui, e diferentemente da segunda fórmula, das bases de dados que são criadas e analisadas (e que incluem os dados dos consumidores) não para vender mas para serem utilizadas dentro da própria empresa ou do grupo. E, apesar de não serem vendidas, o desenvolvimento de bases de dados gera igualmente valor pois contribuí para o preço alcançado nas aquisições da empresa. No entanto, não se pode olhar para o valor da empresa somente pelo seu trabalho os com dados, pois na maioria dos casos, o armazenamento e tratamento dos dados por uma empresa, apesar de ajudar a melhorar o produto/serviço, não é a sua principal ou única atividade, ou pelo menos não depende inteiramente dos dados que possui²⁵. Mas claro está, há também casos que se encaixam perfeitamente nesta terceira fórmula, ou seja, empresas que devem o seu valor de mercado inteiramente às suas bases de dados e à habilidade em as analisar e monitorizar²⁶.

O fatal problema desta fórmula é a não existência rigorosa de um registo das empresas que se caracterizam por serem são maioritariamente *data-driven*, i.e., que o seu negócio passa inteiramente pelo armazenamento e utilização de dados, e que a isso devem o seu valor de mercado.

Por último, a quarta fórmula com o nome “*Perspectives on the value of cross-border data flows*”²⁷, prende-se, como o próprio nome indica, com a transmissão internacional de dados.

Haverá movimentos internacionais de dados aquando de um aparelho de armazenamento localizado num dado país há um movimento de dados para outro que se encontra localizado noutra país.

Para a valoração das transferências além-fronteiras de dados, esta fórmula considera o volume e o valor associados aos movimentos internacionais de dados. Porém, a grande dificuldade está em saber se o volume de dados que navega na Internet está associado ao

²⁴ *Supra* nº16, pág.50.

²⁵ Veja-se os exemplos da Amazon e Uber: são duas empresas que têm modelos de negócios baseados em dados, os chamados “*data-driven business models*”, mas também têm o complemento físico de entrega de bens e serviços, ou seja, o seu negócio baseia-se em grande parte nos dados mas não totalmente. *Supra* nº16, pág.51

²⁶ Fala-se aqui dos casos da Google, Facebook, etc. *Supra* nº16, pág.8.

²⁷ *Supra* nº16, pág.56 ss.

comércio ou não e saber qual a ligação direta desse movimento para a criação de valor para a empresa que o faz. Outra dificuldade é a de distinguir os fluxos que cruzam fronteiras daqueles que se movimentam dentro da mesma jurisdição. Para maior complicação, surgiu uma nova realidade, os chamados “*Internet Service Providers’ networks*” que fazem com que, na maioria das vezes, nem haja qualquer movimento internacional de dados, pois os dados são transmitidos dentro de *ISPs networks*²⁸.

Assim, tal como nas anteriores, a questão da insuficiência de informação é fulcral para o desenvolvimento e eficácia da fórmula.

Em suma, a primeira fórmula tenta estipular o valor dos dados através dos gastos que as empresas fazem na compra e/ou utilização de produtos para armazenamento de dados ou gestão das bases de dados; a segunda fórmula tenta determinar o valor do rendimento gerado pelas empresas quando vendem dados e bases de dados; já a terceira fórmula utiliza as empresas que têm no cerne do seu modelo de negócio o armazenamento e o tratamento de dados; por último, mas não menos importante, a quarta fórmula recorre ao valor económico associado ao fluxo internacional de dados.

Conclui-se quanto a este tema que, a tentativa da OCDE em surgir com uma solução eficaz para determinar o valor dos dados na economia digital fracassou inteiramente devido à dificuldade e complexidade do tema, mas também grande parte devido à falta de informação detalhada necessária para cada uma das quatro fórmulas apresentadas.

Apesar de não haver uma conclusão de qual das fórmulas será a mais viável, consegue-se criar já quatro caminhos possíveis para futuro desenvolvimento sobre o tema.

III. Tributação da economia digital

Tendo-se estudando anteriormente a matéria do nexo e da incidência para o Direito Fiscal e a sua importância para a tributação, estamos agora aptos para começar a análise das várias propostas apresentadas para a tributação do mercado de dados, começando agora pela da OCDE.

²⁸ Serve de exemplo a Netflix. Uma subscrição da Netflix em França poderia criar fluxos de comércio de dados audiovisuais entre os EUA e França, contudo, na realidade, esta situação não gerará nenhum fluxo internacional de dados, visto que a Netflix coloca servidores de conteúdo dentro dos países com o objetivo de otimizar a performance do serviço, minimizando a distância física pelo qual o conteúdo tem de viajar, e de evitar colocar muito peso nas infraestruturas da Internet. *Supra* nº16, pág.80 a 81.

1. Proposta da OCDE

Como visto anteriormente, um dos *players* mais importantes, no motor da economia digital, são os dados, essencialmente os dados dos usuários. E, dado a sua relevância, tanto a dependência dos dados, como a sua coleta e exploração foram até mesmo tidos pela OCDE como sendo um factor de potencial relevância para o contexto fiscal e que comportam novos desafios para as actuais regras fiscais²⁹, ao lado de tantos outros desafios que a digitalização da economia criou para o Direito Fiscal³⁰.

Para dar, então, resposta à digitalização da economia, incluindo a questão da criação de valor através dos dados e da participação dos usuários, a OCDE, reconhece a necessidade de uma resposta global no relatório de 2018³¹.

Contudo, nesse relatório a OCDE admite que o nível de uso dos dados dos consumidores ou da sua participação pode não estar diretamente relacionado com o nível de digitalização de um negócio. E, por isso, a OCDE distancia-se de uma solução unicamente focada nos dados, sob pena de muitos dos negócios digitais ficarem de fora por essa mesma razão. Daí que na solução posteriormente em estudo, a OCDE apresenta uma via em que integra a questão da criação de valor através da colheita e utilização de dados como parte da resposta a dar aos negócios digitais, de forma a conseguir englobar outros negócios que não fazem uso desses recursos. A OCDE vira o seu foco para os negócios digitais no seu globo e não apenas para as empresas que usam os dados dos usuários. Deste modo, a OCDE integra os dados na solução global e não isola a resposta apenas nos negócios que utilizam os dados dos usuários³².

E é, em Outubro de 2020, então lançada a proposta com o objectivo de combater as práticas BEPS, com a intenção de garantir justiça e equidade nos sistemas fiscais, onde os negócios pagam a sua devida parte no local correto, e fortificando o campo fiscal para

²⁹ OECD - Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. (Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>>). Pág.18.

³⁰ E, que já tinham sido identificados no relatório de 2015. OCDE - Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Inclusive Framework on BEPS. (Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>)

³¹ *Supra* n°29.

³² Na verdade, o intuito dos governantes e, conjuntamente, da OCDE é de capturar os rendimentos das multinacionais que devido ao seu tipo de modelo de negócio permite-lhes aceder aos melhores sistemas fiscais de modo a pagarem menos impostos possíveis. Afirme-se já de que, dos modelos de negócios das multinacionais não se pode afirmar seguramente que há uma ilegalidade, no máximo há uma imoralidade. Porém, as multinacionais não podem ser vistas como as únicas imorais da história, pois grande parte da problemática foi potenciada pelos governos que não conseguiram, e continuam com dificuldades em conseguir, adaptar os seus sistemas fiscais à transformação tecnológica e da economia digital, dando claramente espaço para que as empresas que têm um único objetivo – o lucro –, optem por situações mais favoráveis a atingir tal objetivo, não se podendo com isso afirmar que é praticado um ato ilícito.

fazer face aos novos modelos de negócios, e ainda para ajudar os governos a colocarem de volta as suas finanças num caminho sustentável.

A proposta inclui dois relatórios, o *Pillar One Blueprint*³³ e *Pillar Two Blueprint*³⁴, onde se tratam de vários elementos característicos da nova tributação.

De notar que, em ambos os relatórios há pontos ainda sob discussão e análise. Muitos em fila de espera para aprovações e acordos entre os países³⁵. Por isso, tudo aquilo que se vai explicar em diante será meramente provisório, sob pena de haverem mudanças posteriores à publicação desta investigação, pelo que se chama o leitor à atenção de modificações que existam em momento posterior.

Outro aspecto importante a reter é o facto de que a proposta avante vira-se apenas para um número específico de serviços eletrónicos e não a todos os serviços que têm uma actividade na Internet. Portanto, aqui a OCDE já afinila a sua resposta afirmando que esta não irá resolver todos os desafios e dar resposta a todas as problemáticas levantadas pela digitalização da economia e, que, por isso, alguns negócios ou atividades possam ficar fora do âmbito da nova proposta, até porque a tentativa de dar uma resposta que abrangesse todos os negócios digitais possíveis criaria provavelmente disrupções e impactos imprevistos na economia digital, podendo mesmo minar a inovação e o desenvolvimento na oferta dos serviços digitais e soluções³⁶.

Ora, se olharmos atentamente para o relatório de 2018 percebe-se que as grandes actividades que a OCDE e os países pretendem capturar com a nova proposta são as plataformas de mídia social, a publicidade online e as plataformas de intermediação. Contudo, a proposta abre o seu perímetro para a inclusão de outros negócios.

A proposta, esta alicerça-se em dois pilares, o *Pillar One* e o *Pillar Two*.

Superficialmente, o *Pillar One* procura adaptar o sistema fiscal, através de mudanças no estabelecimento do nexu e nas regras de alocação do lucro, enquanto que o segundo tem como foco uma taxa de imposto mínima global. Ou seja, o primeiro foca-se na atribuição de direitos tributários às jurisdições a partir de um certo montante de receitas residuais e

³³ OCDE - Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS. (Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>>).

³⁴ OCDE - Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS. (Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm>>).

³⁵ *Supra* n°33, pág.12.

³⁶ *Supra* n°29, pág.184 a 185.

globais de um determinado grupo, ao passo que o segundo olha apenas para a receita anual global do grupo para este ser sujeito à taxa mínima global³⁷.

O *Pillar One* e o *Pillar Two*, em conjunto, formam o chamado BEPS 2.0, no entanto, focam-se em questões diferentes. Como este trabalho tem como objectivo estudar as propostas existentes apenas quanto nexo e ao escopo, então vamo-nos focar daqui em diante somente no *Pillar One*.

Incidindo no *Pillar One*, este divide-se em três grandes matérias: o Amount A, Amount B e a certeza jurídica tributária.

Introduzindo resumidamente o tema, o Amount A traz novas regras sobre a alocação do nexo e do lucro, apresentando um novo direito tributário com uma tributação limitada a um teto de rendimento. Portanto, o Amount A traz novas regras sobre o escopo do novo imposto, i.e., que tipo de actividades e sujeitos que serão abrangidos, uma nova regra quanto ao *nexus* que identifica qual a jurisdição legitimada a tributar, tal como regras para determinar o *quantum* de rendimento alocado a uma jurisdição. Há também uma nova abordagem administrativa para a realocação do lucro residual; traz consigo um regime que se desenvolve em paralelo com as despesas, para que não haja tributação deste montante quando o negócio não é rentável ao longo do tempo; apresenta um novo mecanismo de eliminação da dupla tributação (com outro mecanismo complementar ainda está a ser considerado); introduz um processo administrativo simplificado (com o objectivo de minimizar a complexidade e os custos); e, por fim, traz também consigo algumas mudanças na lei doméstica e uma convenção multilateral³⁸. Este modelo está pensado para servir de base para uma futura convenção que, posteriormente, terá de ser transposta para o direito doméstico, portanto, será uma sobreposição ao direito doméstico e ao direito dos tratados³⁹.

Por sua vez, o Amount B, pretende, essencialmente, simplificar o processo administrativo para as autoridades tributárias sobre os preços de transferência e reduzir os custos suportados para os contribuintes. Contudo, este último objectivo é essencialmente direccionado para as actividades de marketing e distribuição (aquelas em

³⁷ RAWAL, Radhakishan, AGARWAL, Madhu - Pillar One and Pillar Two. (<<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/tax/in-tax-pillar-one-and-pillar-two-noexp.pdf>>).

³⁸ *Supra* nº33, pág.12 a 14.

³⁹ LI, Jinyan - The Legal Challenges of Creating a Global Tax Regime with the OECD Pillar One Blueprint. (Disponível em: <<http://link.library.ibfd.org/portal/The-legal-challenges-of-creating-a-global-tax/qEVH9CqDUxA/>>). Pág.85.

que a actividade económica se traduz na compra a uma parte e revenda a terceiros, desde que essa actividade de intermediação seja contínua)⁴⁰.

A terceira componente do *Pillar One* – a certeza jurídica – traz novos mecanismos para a resolução e a prevenção de litígios⁴¹.

Como o nosso foco é nonexo e no escopo, a análise seguirá no âmbito do Amount A. Esta parte do projecto da CODE fica-se pelo estudo do novo direito tributário, incluindo o nexoe o escopo, que é do que vamos agora falar.

Assim sendo, todos os restantes pontos do *Pillar One* não merecerão interesse da nossa parte (tais como a questão da alocação da rendimento ao território, como a determinação da base tributável, a alocação de lucros, e a eliminação da dupla tributação).

Antes de continuarmos a nossa análise, de forma mais aprofundada, há que alertar o leitor que muitos dos pontos anteriormente mencionados, tais como os subsequentes, ainda estão sobre análise e discussão do *Inclusive Framework* da OCDE, por isso, os pontos aqui falados são puramente temporários. Por esse exacto motivo, ao longo da escrita deste trabalho deparámo-nos com uma mudança significativa quanto ao escopo do novo direito tributário, e daí que se terá em conta na análise não só o *Pillar One Blueprint* como as novas mudanças.

Se antes, como podemos comprovar pelo relatório sobre o *Pillar One*⁴², fazia-se a distinção entre os *Automated Digital Services* (ADS) e os *Consumer-facing Businesses* (CFB), depois da abertura à opinião pública e ao chamamento de contribuições, o objecto mudou substancialmente⁴³. Já quanto o nexoe, este não sofreu muitas mudanças.

⁴⁰ *Supra* nº33, pág..14 a 15

⁴¹ *Supra* nº33, pág.15 a 17

⁴² *Supra* nº33.

⁴³ Os principais pedidos dos *stakeholders* no comentário ao *Pillar One* foram, essencialmente, que houvesse uma maior simplificação e a remoção das medidas unilaterais, mudanças no objecto e que fossem providenciadas clarificações sobre como calcular a base tributável no contexto do Amount A. Ainda, ao tempo do relatório várias actividades eram excluídas, o que levou também a apontamentos da opinião externa, que entendeu que algumas actividades que eram incluídas deveriam ser, de igual modo, excluídas. Dam, H. van; Kiès, C.; Klethi, P-A.; Kroon, S. van der; Kunen, J-W.; Silva, B. Farinha Aniceto da - International - Taxing the Digitalized Economy: Key Takeaways from the OECD Public Consultation on the Pillar One and Pillar Two Blueprints. (Disponível em: <<http://link.library.ibfd.org/portal/Taxing-the-digitalized-economy--key-takeaways/pggKAvqKXhk/>>).

Outro pedido feito pelas demais entidades foi para que o novo direito tributário fosse o mais neutral possível. Adda, M, Lorenzi, U, Scandone, F.S. - The new taxing right under Pillar One: preliminary thoughts on potential implications for MNEs. (Disponível em: <<http://link.library.ibfd.org/portal/The-new-taxing-right-under-Pillar-One-/rWZJznc7anE/>>).

Por esta razão, nos subcapítulos seguintes se vai fazer uma combinação do relatório sobre o *Pillar One*⁴⁴ com o relatório de progresso⁴⁵ sobre o Amount A.

1.1. Nexo

Assumindo de antemão que o novo panorama internacional de tributação obriga a uma mudança de paradigma, que não esteja mais exclusivamente dependente de uma presença física, a OCDE no *Pillar One Blueprint* propõe novas regras para se estabelecer o *nexus* com respeito a todas as atividades e serviços digitais que o próprio *Pillar One* pretende tributar.

O novo elemento constituinte do nexo é: o *quantum* de rendimento anual num determinado mercado que é superior aos limites mínimos que se impõe às empresas cobertas. Será a partir da verificação deste requisito que se entenderá que um determinado Estado estará legitimado a tributar aqueles rendimentos.

O teste do nexo estará satisfeito quando dentro de certo período de tempo (em princípio de 12 meses), os rendimentos das empresas cobertas, pelas regras do objecto e sujeito, são iguais ou superiores a 1 milhão de euros. E, quando, o período tributário for inferior ou superior a 12 meses, o montante é ajustado proporcionalmente de modo a corresponder à duração do período em causa. Quando, os rendimentos totais da empresa alocados a determinada jurisdição, num dado período, forem inferiores a 40 bilhões, o montante acima mencionado (de 1 milhão) desce para 250 mil euros.

Para tal contagem só irão ser tidos em conta os rendimentos da entidade do grupo que é coberto pelas regras do objeto e sujeito, não comportando outras implicações para outra qualquer entidade do grupo⁴⁶.

No entanto, pode-se já adiantar (algo que ficará mais completo depois do estudo sobre o objecto da proposta da OCDE) que a proposta da OCDE, apesar de se focar nas actividades que utilizam os dados dos usuários, o seu grande e único intuito é o de capturar

⁴⁴ *Supra* nº33.

⁴⁵ OECD - Progress Report On Amount A Of Pillar One - Two-Pillar Solution To The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy: Inclusive Framework. (Disponível em: <<file:///C:/Users/user/Documents/Disserta%C3%A7%C3%A3o/Pillar%20One%20OECD/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>>).

⁴⁶ *Supra* nº54, pág.13.

os rendimentos gerados *online* que os Estados não conseguem contabilizar segundo as regras actuais de Direito Fiscal Internacional⁴⁷.

Porém, bem analisada, esta proposta, tecnicamente não se foca na tributação dos dados em si mesmos, mas sim na tributação dos rendimentos das empresas. Ou seja, o cerne da nova tributação da OCDE não são os dados (e a sua tributação como tal), mas sim os rendimentos das empresas (onde os dados são usados como uma âncora para a justificação dessa tributação).

1.2. Escopo

1.2.1. Objeto

Olhando agora para o objecto do novo direito tributário.

Para saber que tipo de atividades estariam no âmbito do novo imposto, o primeiro requisito apontado foi a distinção entre os ADS e/ou os CFB.

Porém, depois da análise da consulta pública, a OCDE decidiu retirar estas duas categorias, por, essencialmente, se achar demasiado complexa a distinção.

No novo relatório⁴⁸ já mais conciso sobre o Amount A, também se desiste da inclusão de algumas atividades anteriormente pensadas, tal como, por outro lado, se passou a incluir outras. Como este último documento publicado pela OCDE não inclui uma breve definição das actividades, como aconteceu no relatório *Blueprint*, apenas se ficando por uma breve referência ao que se considera incluído em cada uma, então utilizar-se-ão as definições dada no *Blueprint* para aquelas atividades que continuam a fazer parte do objecto no relatório de progresso.

Começando pela enumeração dos serviços compreendidos pela incidência objectiva, fazem parte da nova lista: os serviços localmente especificados; os serviços de publicidade (*online*); a venda, licenciamento ou outra alienação de propriedade intangível e dos dados dos usuários; os serviços de transporte; serviços de intermediação *online*; programas de recompensa do cliente; alienação de propriedade real; subsídios do governo; e, outros serviços⁴⁹.

⁴⁷ *Supra* nº8.

⁴⁸ *Supra* nº45.

⁴⁹ Os serviços não são estanques, podendo muitas vezes misturarem-se (por ex., um serviço de publicidade online pode também vender os dados dos usuários que coleta).

De seguida, e tendo em conta o foco do trabalho, apenas se vai incidir a análise nos serviços que estão diretamente relacionados com os dados dos utilizadores⁵⁰.

Primeiramente, os serviços de publicidade *online*, segundo a definição dada pela OCDE⁵¹, serão todos aqueles em que há um serviço *online* que coloca publicidade numa interface digital. Na definição também estarão incluídos todos os sistemas vocacionados para a atracção de potenciais visualizadores dos anúncios, tais como aqueles que colecionam dados e as contribuições dos indivíduos, por via de acesso a uma interface digital, como os motores de busca, as plataformas de mídia social ou os serviços de conteúdo digital.

O que se pretende captar com esta medida são todas as receitas que advêm dos pagamentos para serviços de publicidade online. Fala-se aqui das situações em que uma empresa pretende disponibilizar determinado anúncio num local da Internet e, para isso, paga um *quantum* para poder colocar o tal anúncio na interface digital. Mas, para tornar estes serviços mais rentáveis e personalizados, as interfaces digitais colectam os dados dos usuários e os dados gerados por esses para saberem o que lhes poderá interessar e, posteriormente, disponibilizar publicidade de bens e serviços no seguimento dos interesses dos usuários a partir dos dados disponibilizados por estes.

Como explicado pela OCDE no comentário à definição destes serviços, estarão incluídos nesta definição todos os serviços de publicidade direta, tais como as plataformas de mídia social, motores de busca *online*, plataformas de intermediação *online* e serviços de conteúdo digital que vendem diretamente inventários de publicidade para exibição nas interfaces digitais em que operam. A definição também alarga-se, através da expressão “*digital interface*”, a todos os serviços de publicidade *online* exibidos também em aparelhos que estejam conectados à Internet (“*Internet of Things*”).

Portanto, estes serviços apesar de não incidirem directamente sobre os dados dos utilizadores, os dados representam aqui um papel fulcral, pois os operadores colectam e estudam os dados dos utilizadores para prestar serviços de publicidade muito mais

⁵⁰ Pelo que para um maior aprofundamento remete-se o leitor para a leitura do relatório *Supra* n°45, pág.64 a 82.

⁵¹ O texto original da proposta da OCDE no relatório *Blueprint* é: “*This means online services aimed at placing advertisement on a digital interface, including services for the purchase, storage and distribution of advertising messages, and for advertising monitoring and performance measurement. It includes related systems for attracting potential viewers of the advertisements and collecting content contributions from them and data regarding them, including via the provision of access to a digital interface, such as search engines, social media platforms or digital content services. Supra* n°33, pág.25.

personalizados e daí obter um maior rendimento. Ora, então, os dados são deveras importantes, pois sem estes o serviço não seria tão rentável para as empresas.

Em segundo lugar, a OCDE⁵² pretende tributar os rendimentos que advêm da venda, ou licenciamento a um terceiro dos dados dos utilizadores e dados gerados por estes no uso de uma interface digital.

No comentário é mesmo reconhecido que o que se pretende tributar com a inclusão desta definição são os modelos de negócios que monitorizam os dados dos usuários gerados numa interface digital para depois vender, licenciar ou alienar por outro meio a terceiros.

A intenção será o de abranger o maior número de casos possível, facto pelo qual a definição de interface digital deve ser o mais abrangente possível incluindo também as interfaces que estão conectadas com a Internet num bem físico (i.e., “*Internet of Things*”).

Já os dados dos usuários que a OCDE se refere são todos aqueles que incluem informações sobre os seus proprietários, tais como os seus hábitos, despesas, localização, ambiente, uso de serviços, *hobbies*, ou interesses pessoais, incluindo dados agregados e anónimos (como por ex., informação da geolocalização e os níveis de trânsito). No entanto, é possível que este pacote seja ainda estendido aos dados industriais, científicos, estatísticos, ou outros não conectados com pessoas (como os negócios que adquirem e disseminam informações sobre investimentos e mercados financeiros, ou para investigação científica), contudo estes serviços já poderiam estar sob a alçada pelos serviços de conteúdo digital, onde é providenciado dados de forma automatizada, como as bases de dados online ou bibliotecas online.

Porém, os dados devem ser colectados pela própria empresas como dados puros, i.e., sem nenhum tratamento (por ex., o vendedor de um sistema de aquecimento de casas coleta dados sobre o uso da energia, ou uma plataforma de mídia social coleta os dados sobre os usuários) ou devem ser adquiridos a outra empresa.

Outra definição que aqui interessa abordar é a questão das plataformas de mídia social⁵³. No entendimento da OCDE, configurarão este tipo de serviços todas as plataformas

⁵² Texto original da proposta da OCDE no relatório *Blueprint*: “*This means selling, licensing or otherwise alienating to an unrelated third party customer user data generated by users of a digital interface.*”. *Supra* n°33, pág.26.

⁵³ De salientar que esta categoria não aparece expressamente no novo relatório, mas pensa-se que se poderá incluir na categoria dos serviços localmente especificados, onde também se compreendem os serviços conectados com uma propriedade tangível. Quer-se aqui incluir definitivamente os serviços de “*Internet of*

disponibilizadas numa interface digital e que facilita a interação entre usuários ou entre estes e o conteúdo gerado pelos mesmos⁵⁴.

Então, incluir-se-á nesta categoria todas as actividades que dependem activamente dos usuários para a criação de valor. São os casos das plataformas sociais e de *networking* profissional, os micro blogues, plataformas de partilha de vídeos e imagens, de *online dating*, plataformas dedicadas à partilha de avaliações por parte dos utilizadores, mas também as plataformas de chamadas e mensagens *online*. Mais uma vez, estas categorias não são estanques, pelo que muitas plataformas praticam mais do que um serviço acima enumerado.

Também estarão incluídas na definição de plataformas de mídia social, aquelas que oferecem o acesso aos usuários mediante um pagamento, por ex., de uma subscrição. Mas já não estão incluídas aquelas plataformas em que a interação dos usuários é meramente incidental e não representa sequer o principal propósito da interface digital (no comentário desenvolvido pela OCDE é dado o exemplo de uma empresa que vende o seu próprio inventário *online* e o seu *website* permite os usuários colocarem comentários ou avaliações).

Assim, mais uma vez, os serviços acima enunciados podem misturar-se com outras categorias. Muitas das actividades que caem na definição de plataforma de mídia digital são muitas vezes financiadas através dos serviços de publicidade *online*, pela venda de dados ou por subscrições, e quando assim o é o lucro deve ser tratado sob a alçada de cada uma das respectivas categorias.

Após a análise do objecto do novo direito tributário, pode-se afirmar com grande veemência que a maior parte dos negócios que a OCDE tenta com este novo direito tributar são possíveis, maioritariamente, pela possibilidade de se colectar dados dos usuários, estudá-los para vender, licenciar ou utilizar para a venda de outro serviço (no caso, por ex., dos serviços de publicidade).

Há ainda que referir que não há, para já, um consenso entre os países do *Inclusive Framework* sobre as várias categorias nem a sua extensão. O principal desafio para o Direito Fiscal Internacional, para lá do da digitalização da economia, são as forças

Things”, mas também, poder-se-á considerar abrangidas as plataformas digitais que são acedidas através de um aparelho electrónico também.

⁵⁴ O texto original da proposta da OCDE no *Blueprint* é: “*This means making a platform available on a digital interface to facilitate the interaction between users or between users and user-generated content*”. *Supra* n°33, pág.27.

políticas dos vários países, o que torna difícil (mas não impossível) chegar a um acordo multilateral.

1.2.2. Sujeito

Na temática do sujeito, i.e., saber que empresas serão vítimas do novo direito tributário, a OCDE divide as empresas em duas categorias: o grupo coberto e o excluído.

Para determinar quem faz parte do grupo coberto pelo imposto contarão os rendimentos que a empresa tenha num dado período de tempo. E, para tal afunilamento, a OCDE baseia-se em dois testes: o teste do rendimento (*the revenue test*) e um teste de rentabilidade (*the profitability test*).

Ora, um grupo é considerado abrangido pelo escopo do imposto quando (1) o montante dos rendimentos globais do grupo durante o período tributário (em princípio de 12 meses) ultrapassarem os 20 bilhões⁵⁵ (teste do rendimento) – para quando o período é inferior ou maior que os 12 meses o valor é ajustado proporcionalmente à duração do período – e, quando (2) a margem de lucro pré-imposto do grupo for superior a 10% (teste de rentabilidade). Passar-se-á no teste da rentabilidade quando o lucro do grupo coberto ultrapassa o limite dos 10% num dado período (teste do período ou *the period test*), quando o seu lucro ultrapassar o limite dos 10% em pelo menos dois períodos dos quatro imediatamente anteriores ao período tributário em causa (*the prior period test*) e esse limite é excedido em média durante o período em questão e nos quatro períodos imediatamente anteriores (*the average test*)⁵⁶⁵⁷.

Na categoria das actividades excluídas estarão o grupo dos extractivos qualificados e os serviços financeiros regulamentados. O primeiro grupo engloba as actividades de exploração, desenvolvimento e extracção desde que tenham rendimentos derivados dessa

⁵⁵ Um das críticas apontadas pelas partes intervenientes na consulta pública do *Pillar One* foi a utilização do Euro como a moeda preterida. Surgiram dúvidas sobre como os países e as empresas que não lidam com o Euro vão conseguir fazer a conversão, com os problemas de flutuações presentes. A *WU Transfer Pricing Center at the Institute for Austrian and International Tax Law at Vienna University of Economics and Business* não ficou convencida de que o limite deve ser limitado a apenas uma moeda, tendo em conta as incertezas socioeconómicas globais. Para tal, a Universidade sugere que a OCDE considere adicionar e permitir outras moedas ou então que determine como as companhias devem ultrapassar as flutuações na conversão entre moedas. SARFO, Nana – Stakeholders’ Deep Dive Into Amount A In-Scope Rules. (Disponível em: <<https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/international-taxation/stakeholders-deep-dive-amount-scope-rules/2022/05/23/7dhj>>).

⁵⁶ *Supra* nº45, pág.10 a 11.

⁵⁷ *Supra* nº55.

actividade de exploração, desenvolvimento ou extracção⁵⁸. No âmbito da segunda categoria, estará fora do escopo o grupo do qual uma ou mais entidades parentes são instituições de depósitos, de crédito, de investimento, de seguros, de gestão de activos, de financiamento misto ou de serviços de pedidos de informação⁵⁹. Estarão assim excluídos os grupos do escopo, excepto se estiverem verificados os testes do não-rendimento e da não-rentabilidade definidos para cada uma das categorias.

Apesar da proposta, como tal, ainda não há qualquer veredicto sobre o *quantum* a partir do qual uma empresa passa a estar abrangida. E, muitas mudanças ainda são esperadas no âmbito do escopo, sob pena de não haver uma adesão em massa de ambas as partes, dos países e das companhias afetadas.

2. Direito comparado

Desde 2015 que a OCDE tenta solucionar a complexa questão da economia digital para auxiliar os países a adaptarem os seus regimes fiscais aos desafios trazidos pela digitalização. Porém, enquanto essa solução não se torna possível e efectiva, alguns países foram já implementando algumas medidas no sentido de tributar os dados, no limiar das suas jurisdições.

Esta ânsia surgiu pela percepção que alguns governos tiveram da quantidade de rendimento gerado nas suas jurisdições que estavam a “perder”. Perder, pois, caso fosse o mercado de dados tributado, os governos conseguiriam arrecadar milhares de dinheiro em receita. E, como a solução da OCDE tem um longo caminho pela frente, sem certeza de quando será a sua implementação, e se irá existir, alguns países foram começando a arranjar formas de começar a tributar o mercado de dados.

Este capítulo vai-se focar exactamente nas respostas individuais que cada país foi dando para tributar o mercado de dados.

Contudo, este estudo apenas se irá debruçar sobre alguns países que, digamos que estão na vanguarda da evolução deste tipo de tributação. Mas apenas nos iremos focar na análise sobre apenas três dos elementos das propostas de tributação: o nexos, objecto e o sujeito.

⁵⁸ Para maior aprofundamento ver *Supra* n°45, pág.44 a 46.

⁵⁹ Para maior aprofundamento ver *Supra* n°45, pág.46 a 58.

De realçar que, a 21 de outubro de 2021, a Áustria, França, Itália, Espanha, Reino Unido e EUA assinaram um acordo – o *Unilateral Measures Compromise* – no qual se determina um sistema transicional que permite os signatários aplicarem medidas unilaterais para a tributação da economia digital durante o período que antecede a reforma internacional no âmbito fiscal, ou seja, enquanto não é implementado o *Pillar One*, desenvolvido pela OCDE no projeto *Two-Pillar*⁶⁰

2.1. Áustria⁶¹

Em 1 de janeiro de 2020 entra em vigor o *Digitalsteuergesetz 2020* (DiStG 2020)⁶². Esta legislação introduz um novo imposto – o DST (*Digital Service Tax*).

Este imposto visa apenas tributar os serviços de publicidade *online* providenciados pelos “*digital service providers*”, i.e., as companhias que oferecem serviços digitais, independentemente de serem residentes ou não no país⁶³.

Contudo, só tem relevância para a tributação a publicidade online que é providenciada domesticamente que, nos termos da legislação, acontece quando a publicidade é recebida por um aparelho electrónico que tem um endereço de IP doméstico, e ainda quando o conteúdo e do *design* são direccionados para utilizadores domésticos.

2.2. Brasil⁶⁴

O Brasil, de entre as várias jurisdições que estão na vanguarda da tributação da economia digital, foi o país que mais propostas apresentou.

No total, são quatro as propostas que fazem parte do pacote de adaptação do sistema fiscal à digitalização da economia. São elas: a CIDE-digital, a Contribuição Social sobre Serviços Digitais (CSSD), a Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS) e a Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS-digital).

⁶⁰ Diploma disponível em: https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/r/ContenuEnLigne/Download?id=5EEE687F-D512-475B-B940-F85237E00E1C&filename=1575%20-%20Joint%20Statement%20on%20unilateral%20measures.pdf

⁶¹ IBFD - Austria - Digital Taxation Monitor. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/dtm_at

⁶² Diploma disponível em: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnormen&Gesetzesnummer=20010780>

⁶³ Y. SCHUCHTER & A. KRAS - Austria - Corporate Taxation. Country Tax Guides IBFD. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_at_s_14.

⁶⁴ Diploma disponível em: <file:///C:/Users/user/Documents/Disserta%C3%A7%C3%A3o/Direito%20Comparado/Brazil%20-%20Corporate%20Taxation%20-%20IBFD.pdf>

A CIDE-digital dispõe que as empresas (residentes ou não residente) que tenham um rendimento anual de pelo menos 3 bilhões e um rendimento doméstico de pelo menos 100 milhões de dólares brasileiros passem a ser tributadas num espectro entre 1 a 5% dependendo do montante de rendimento.

Contudo, só são contabilizadas (i.e., o objecto da tributação) as actividades em que o rendimento advém de serviços de publicidade *online* para usuários localizados no Brasil; em que há a disponibilização de plataformas digitais que permitem aos usuários interagir entre si e vender bens ou prestar serviços entre si, sempre que pelo menos um dos usuários está localizado no Brasil; e, ainda, quando há a transmissão de dados de utilizadores localizados no Brasil, os quais foram gerados por si mesmos ou colectados enquanto faziam uso de uma plataforma digital.

A par da proposta desenvolvida pelas autoridades brasileiras para a tributação das multinacionais digitais, estão a CBS, a COFINS-digital e a CSSD.

A primeira, *Contribution on goods and services* (CBS), com o nome original de “Contribuição sobre Bens e Serviços (CBS)”⁶⁵, pretende tributar o rendimento bruto de importação e vendas locais de serviços e mercadorias das entidades que prestem serviços e vendam mercadorias, inclusive entidades não residentes em caso de importação⁶⁶.

Já a segunda, com o nome original “Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS-digital)”⁶⁷, constitui uma tributação para financiar a segurança social. Quem deverá contribuir serão todas as entidades legais que façam uso das plataformas digitais para: 1) através de canais eletrónicos, oferecerem uma interface digital que permite aos usuários contactarem e interagirem entre si com o objectivo de entregarem bens ou prestarem serviços, e 2) serviços de marketing para anunciantes ou para os seus agentes, disponibilizando mensagens publicitárias direccionadas aos utilizadores numa interface digital com base nos dados desses. Assim, todas as entidades residentes ou não residentes com um rendimento bruto, advindo daqueles serviços digitais providenciados mundialmente, que excedam 20 milhões e no Brasil excedam 6,5 milhões BRL estarão sujeitas a este tributo.

⁶⁵ Diploma disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>

⁶⁶IBFD - Brazil - Digital Taxation Monitor. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_br

⁶⁷ Diploma disponível em: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>

A *Social Contribution on digital Services* (CSSD), com o nome original “Contribuição Social sobre Serviços Digitais incidente sobre a receita bruta de serviços digitais prestados pelas grandes empresas de tecnologia (CSSD)”⁶⁸, por sua vez, pretende tributar os rendimentos advindos: 1) da exibição de anúncios em plataformas digitais para usuários localizados no Brasil; 2) da disponibilização de plataformas digitais que permitam aos usuários contactar e interagir entre si para fins de venda de bens ou prestação de serviços directamente entre si, desde que um dos usuários esteja localizado no Brasil; 3) da transmissão de dados de usuários localizados no Brasil, que tenham sido colectados durante o uso das plataformas digitais ou gerados por esses usuários. Portanto, todas as empresas residentes e não residentes, que obtenham um rendimento no Brasil e pertençam a um grupo económico que tenha contabilizado no ano anterior um rendimento global equivalente ou superior a 4,5 bilhões BRL, achar-se-ão abrangidas por este tributo.

É de extrema importância referir que para as propostas apresentadas pelo Brasil, e também pelos outros países, não é dada importância ao princípio da nacionalidade, apenas ao da territorialidade, visto que não é necessário ser uma empresa residente ou não no Brasil. O elemento de conexão ao território passa apenas pela oferta de espaços digitais a usuários que esses sim têm de estar localizados no território brasileiro. E, são considerados usuários localizados no Brasil aqueles que acedam às plataformas digitais em aparelhos electrónicos que estão localizados nesse país. Ou seja, para o legislador fiscal brasileiro não importa nem a nacionalidade das empresas nem sequer a nacionalidade dos sujeitos, apenas importa onde estão localizados os aparelhos através dos quais se acede às plataformas digitais.

Esta forma de pensamento, que transfere o nexo de ligação ao território do sujeito *per se* para o aparelho electrónico é uma inovação para o Direito Fiscal, em que o sujeito deixa de ser importante para o estabelecimento do nexo.

2.3. Espanha⁶⁹

No caso de Espanha, o DST entrou em vigor a 16 de janeiro de 2021, com o nome de *Impuesto sobre Determinados Servicios Digitales*⁷⁰.

⁶⁸ Diploma disponível em: <https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260638>

⁶⁹ IBFD - Spain - Digital Taxation Monitor. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_es

⁷⁰ Diploma disponível em: <https://www.boe.es/boe/dias/2020/10/16/pdfs/BOE-A-2020-12355.pdf>

O novo imposto espanhol destina-se às empresas que providenciem serviços de publicidade *online*, serviços de intermediação *online*, e que transmitam dados gerados pelos usuários no uso das interfaces digitais (seja em venda ou concessão)⁷¹.

2.4. França⁷²

Em França, desde 1 de janeiro de 2019 que está implantado o DST - *Taxe sur certains services fournis par les grandes entreprises du secteur numérique* (TSN)⁷³.

São sujeitas ao imposto todas as empresas, residentes ou não, que oferecem interfaces digitais (serviços de intermediação), coloquem numa interface digital publicidade *online* direccionada para os utilizadores dessa mesma interface, e/ou que transmitem os dados que foram produzidos pelos usuários no uso das plataformas digitais⁷⁴.

A inovação desta solução prende-se na forma do cálculo da base tributável: o volume de negócios com origem no território francês é calculado usando um coeficiente de presença digital baseado na proporção de usuários franceses.

2.5. Hungria⁷⁵

Já a Hungria, desde 15 de agosto de 2014, implementa, no contexto digital, um imposto sobre a publicidade – o *Reklámadó*⁷⁶.

Este nada mais é do que um imposto sobre empresas, residentes ou não residentes, que vendem tempo ou espaço nas plataformas digitais para publicidade, para os media e para a imprensa⁷⁷.

2.6. Índia⁷⁸

Na Índia vigoram três tipos de tributação sobre as interfaces digitais.

⁷¹ Á. DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA & A. ARROYO ATAZ - Spain - Corporate Taxation. Documento disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_es_s_14.

⁷²IBFD - France - Digital Taxation Monitor. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_fr

⁷³ Diploma disponível em: https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/1_metier/5_international/french_dst_en_v2.pdf?l=en

⁷⁴ P. BURG - France - Corporate Taxation. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_fr_s_14.

⁷⁵ IBFD - Hungary - Digital Taxation Monitor. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_hu

⁷⁶ Diploma disponível em: <https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1400022.tv>

⁷⁷ G. ERDŐS - Hungary - Corporate Taxation. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_hu_s_14.

⁷⁸ IBFD - India - Digital Taxation Monitor. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_in

Desde 1 de junho de 2016 que vigora o *Equalisation Levy* (EL)⁷⁹, destinado aos serviços de publicidade *online*, serviços de oferta de espaço ou outra qualquer facilidade para prestação de publicidade *online*, ou serviços de publicidade *online* prestados por não residentes. Contudo, em 1 de abril de 2020, o seu âmbito foi alargado à venda *online* de bens e à prestação de serviços *online* por parte de operadores de comércio eletrónico⁸⁰.

A par deste, o legislador tributário indiano aplica ainda o *Income Tax (on significant economic presence - SEP)*. O conceito de presença económica significativa (numa dada jurisdição) é o novo elemento de estabelecimento donexo. Apesar de este imposto não ter em mente a tributação directa das interfaces digitais, o operador económico (que até pode ter uma actividade digital que não cai no âmbito da EL) passará a ser considerado sujeito tributário sob o *Income Tax* a partir do momento em que se prove que tem rendimentos e uma presença económica significativa no mercado nacional.

2.7. Indonésia⁸¹

Apesar de algumas evoluções na discussão sobre a implementação de uma tributação na economia digital, é certo que ainda nenhuma medida foi implementada, apesar de já ter sido aprovada.

O que está sobre a mesa é o *Pajak Penghasilan*, através do qual todas as actividades de comércio electrónico providenciadas por operadores estrangeiros passarão a ser tributadas, desde que apresentem uma presença económica significativa na Indonésia.

2.8. Itália⁸²

Tal como os restantes países europeus já mencionados anteriormente, Itália também implementou um DST – o *Imposta sui Servizi Digitali* – a 1 de janeiro de 2020, através do qual passaram a estar sujeitas àquela tributação as empresas, residentes ou não residentes, que providenciem serviços digitais⁸³. Os serviços abrangidos por este novo imposto são os mesmos tributados pela França, como mencionado anteriormente, e para aí se remete o leitor.

⁷⁹ Diploma disponível em: <https://www.incometaxindia.gov.in/pages/acts/equalisation-levy.aspx>

⁸⁰ S. SHAH - India - Corporate Taxation. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_in_s_2.

⁸¹ IBFD - Indonesia - Digital Taxation Monitor. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_id

⁸² IBFD - Italy - Digital Taxation Monitor. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_it

⁸³ C. (CESARE) SILVANI - Italy - Corporate Taxation. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_it_s_14.

A par desta tributação, tal como a Índia, a Itália aplica ainda um *Income Tax (on significant economic presence - SEP)* – o *Imposta sul Reddito delle Società*.

2.9. Quénia

A implementação no Quénia de um DST⁸⁴ deu-se a 1 de janeiro de 2021.

Este novo imposto aplica-se ao provisionamento dos seguintes serviços: conteúdo digital para *download*, incluindo aplicativos móveis para *download*, *e-books* e filmes; serviços *over-the-top*, incluindo *streaming* de programas de televisão, filmes, música, *podcasts* e qualquer forma de conteúdo digital; venda, licenciamento ou qualquer outra forma de monetização de dados colectados dos usuários quenianos que foram gerados a partir das actividades dos usuários no mercado digital; o provisionamento de um mercado digital; mídia baseada em assinatura, incluindo notícias, revistas e jornais; gerenciamento electrónico de dados, incluindo hospedagem de *websites*, armazenamento de dados *online*, compartilhamento de arquivos e serviços de armazenamento em nuvem; serviços de reserva electrónica ou de bilheteira electrónica, incluindo a venda *online* de bilhetes; fornecimento de motores de busca e serviços automatizados de recepção, incluindo o fornecimento de serviços personalizados de motores de busca; ensino à distância por meio de pré-gravação ou *e-learning*, incluindo cursos e treinos *online*; e qualquer outro serviço prestado através de um mercado digital. Estão isentos os serviços *online* prestados por instituições financeiras e prestadores de serviços financeiros aprovados para facilitar pagamentos, empréstimos ou negociação de instrumentos financeiros, mercadorias ou câmbio, bem como serviços *online* prestados por instituições governamentais.

Mas, só estarão sujeitos a este novo imposto, os sujeitos não residentes, cujos rendimentos que resultam da prestação de serviços são derivados ou acumulados no Quénia por meio de um negócio realizado pela Internet ou por uma rede electrónica, inclusive por meio de um mercado digital. "Mercado digital", neste contexto legislativo, significará uma plataforma *online* ou electrónica que permite aos usuários venderem bens ou prestarem serviços entre si. Aplicar-se-á também a residentes que prestaram serviços sujeitos a DST entre janeiro e junho de 2020 (antes da Lei das Finanças de 2021 que alterou a Lei do Imposto sobre o Rendimento que isenta os residentes de DST)⁸⁵.

⁸⁴ Diploma disponível em: http://kenyalaw.org:8181/exist/kenyalex/actview.xql?actid=CAP.%20470#part_II e a Bill relativa a 2022 <http://www.parliament.go.ke/sites/default/files/2022-04/The%20Finance%20Bill%2C%202022-1.pdf>

⁸⁵IBFD - Kenya - Digital Taxation Monitor. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_ke

2.10. Reino Unido (RU)

No RU, entrou *in force* a 1 de abril de 2020 um DST⁸⁶.

As pessoas tributadas por este instrumento legislativo serão todas as empresas residentes e não residentes com volume de negócios mundial (em nível consolidado) pela prestação de serviços, que são por si tributáveis, superiores a GBP 500 milhões, com pelo menos GBP 25 milhões dessas receitas provenientes de usuários estabelecidos no RU, pelo provisão de um serviço de mídia social, mecanismo de pesquisa na Internet ou um mercado *online* para usuários do RU⁸⁷.

2.11. Turquia⁸⁸

A 1 de Março de 2020 entra em força também um DST (com o nome original de “*Dijital Hizmet Vergisi*”). Segundo os seus termos legislativos, estarão sujeitas a este imposto todas as empresas e indivíduos, residentes e não residentes, pela prestação de serviços que são sujeitos a tributação e que geram um volume de negócios mundial superior a 750 milhões de euros e um volume de negócios na Turquia superior a 20 milhões de TRY. São considerados serviços digitais para este efeito todos os tipos de serviços de publicidade *online* (incluindo serviços de controlo de publicidade e medição de desempenho, serviços relacionados à transmissão e gerenciamento de dados do usuário e serviços técnicos relacionados à apresentação de anúncios); a venda de áudio, vídeo ou qualquer conteúdo digital; quaisquer serviços realizados em ambiente digital que possibilitem que os conteúdos sejam ouvidos, assistidos e/ou reproduzidos digitalmente; e áudio, vídeo ou qualquer conteúdo digital gravado ou usado em dispositivos electrónicos; a prestação e gestão de serviços *online* que permitem aos utilizadores interagir entre si (incluindo serviços que são realizados para permitir ou facilitar a venda de bens ou serviços entre utilizadores); e os serviços de intermediação realizados em ambiente digital relativos aos serviços acima mencionados.

Contudo, a par deste novo imposto, a Turquia decidiu paralelamente tributar os serviços de publicidade *online*, por qualquer residente e não residente que preste serviços de

⁸⁶ Diploma disponível em: <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/part/2/enacted>, <https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax>, <https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/schedule/8/enacted>

⁸⁷ IBFD – United Kingdom - Digital Taxation Monitor. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_uk

⁸⁸ IBFD - Turkey- Digital Taxation Monitor. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_tr

publicidade e intermediação para a prestação de serviços de publicidade através da Internet⁸⁹.

2.12. União Europeia (UE)⁹⁰

A UE não diferentemente da tendência, tem estudado um pacote de propostas para dar resposta à tributação da economia digital.

Na vanguarda está a mais importante, a tributação dos serviços digitais (um DST)⁹¹. Sob esta proposta estarão incluídos todos os serviços de publicidade *online*, a venda de dados pessoais com o destino de publicidade e a intermediação de serviços. E sob tal serão vítimas todas as entidades com rendimentos totais anuais superiores a 750 milhões de euros e rendimentos cumulativos na UE superiores a 50 milhões de euros.

Paralelamente, também ainda em estado de análise, a UE propôs um imposto sobre o rendimento das pessoas colectivas, que irá depender da taxa de IRC dos Estados-Membros para quando haja uma presença digital significativa (o chamado *Corporate of an Significant Digital Presence – SDP*)⁹². No escopo estarão as pessoas coletivas incorporadas ou estabelecidas na UE e as não residentes com uma presença digital significativa no espaço da UE, que tenham rendas atribuídas à tal presença digital num Estado-Membro superiores a 7 milhões de euros num ano, 100 mil usuários ou 3 mil contratos de negócios para serviços digitais, num Estado-Membro. Por serviços digitais entender-se-á os serviços que são disponibilizados via Internet ou de uma rede electrónica, cuja natureza faz com que o serviço seja totalmente automatizado (i.e., a prestação do serviço sem o recurso à tecnologia de informação é impossível) envolvendo a mínima intervenção humana.

Uma outra novidade foi a proposta da UE para a introdução de uma taxa digital (*digital levy*). Este tributo, que será, em princípio, sobre o rendimento ou sobre as transacções digitais, destina-se às companhias que pratiquem certas actividades digitais. Entrando em vigor, não se vai sobrepor à proposta da OCDE, pois esta está pensada para ser compatível com o acordo internacional que seja celebrado ao nível da OCDE.

⁸⁹ Diploma disponível em: <https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/05/20220531-7.htm>

⁹⁰ IBFD – European Union - Digital Taxation Monitor. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_e2

⁹¹ Diploma disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>

⁹² Diploma disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0147>

Ainda, faz parte do conjunto, uma proposta de directiva⁹³, que deve der transposta e entrar em vigor a 1 de janeiro de 2023. Esta determina que as operadoras de plataformas, que presentes na UE, sejam residentes, incorporadas, geridas ou têm um EE num Estado-Membro, ou até nem residentes na UE, terão de reportar as atividades que envolvam o arrendamento de bens imóveis, serviços pessoais, venda de bens e o arrendamento de qualquer meio de transporte. As plataformas terão de prestar as identificações dos vendedores, determinar o Estado-Membro da residência do vendedor e, quando aplicável, providenciar as informações sobre o arrendamento dos seus bens imóveis. Para além disso, terão, obviamente, de fornecer informações sobre si, sobre as suas contas bancárias e os respetivos detentores, os pagamentos aos vendedores, e as taxas ou impostos cobrados.

Como foi referindo, nenhuma das propostas levada a cabo pela UE está em vigor. Enquanto as duas primeiras estão sob análise e estudo, esperando pelos comentários da consulta pública ou que haja um acordo internacional ao nível da OCDE, a última proposta referida, entrará em vigor, em princípio, para o próximo ano, mas dependerá, sendo uma directiva, da transposição dos Estados-Membros.

2.13. Estados Unidos da América (EUSA)⁹⁴

A maior parte das multinacionais com as maiores presenças digitais estão sediadas nos EUA. Com receio de ser profundamente afectado, os EUA decidiram iniciar uma investigação a todos os países anteriormente mencionados e à UE, com excepção do Brasil, República Checa e Indonésia, onde esta investigação está suspensa apenas pelo facto de estes três países ainda não terem implementado efectivamente uma tributação digital.

Os EUA não impõem um imposto federal directo sobre a economia digitalizada. No entanto, vários dos seus Estados tributam produtos e serviços digitais de acordo com seus regimes de impostos sobre vendas ou sobre rendimentos brutos (isto inclui (1) imposto sobre a venda de um produto ou serviço digital; e (2) imposto sobre a licença ou assinatura para uso tal produto ou serviço digital).

⁹³ Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/tt_e2_41_eng_2011_tt_ad7%23tt_e2_41_eng_2011_tt_ad7

⁹⁴ IBFD – United States - Digital Taxation Monitor. Disponível em: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_us

Maryland é o único estado dos EUA a promulgar oficialmente um imposto de serviço digital separado (que entra em vigor a partir de 1º de janeiro de 2022) que é actualmente um imposto sobre os contribuintes com pelo menos US\$ 100 milhões em receitas anuais globais, onde pelo menos US\$ 1 milhões das receitas são provenientes de Maryland.

IV. Tributação de dados

Como se viu até agora, a tributação da economia digital é uma matéria em destaque nas agendas dos governos e em Direito Fiscal Internacional.

A controvérsia envolta é complexa e mesmo entre os fiscalistas há pontos de discórdia e diferentes perspectivas de como tributar os vários serviços e atividades digitais. A complexidade ganha outros contornos quando a questão se levanta quanto à tributação dos dados pessoais *per se*.

De entre vários temas que se irá discutir sobre a matéria, iremos apenas nos debruçar nonexo, objecto e sujeito da possível via para a tributação de dados.

Como visto até aqui, os dados permitem tanto a existência como o funcionamento da economia digital. Muitos dos novos modelos de negócios nascidos com a economia digital baseiam-se na colecta e/ou tratamento dos dados dos usuários como o *core* do próprio negócio ou como uma atividade secundária que alimenta a principal.

Portanto, os consumidores criam valor pela provisão dos seus dados pessoais (ou a permissão da sua colecta) e pela criação de conteúdo digital, que podem ser ambos monetizados pelas empresas, mas também pela via da criação de uma rede de *network*⁹⁵.

Neste prisma a reflexão intuitiva é: se os dados dos consumidores contribuem para a possível valorização da empresa ou geram receita para a mesma, então porque não os tributar? Assim, apesar de ser atractivo cairmos neste pensamento, tem se de chamar a atenção que o tema é mais complexo do que aquilo que possa parecer.

Mesmo o FMI levanta questões de como os dados devem ser tributados. Devem os usuários ser remunerados directamente, e posteriormente serem taxados em sede de IRS, enquanto a remuneração é dedutível em sede de IRC para a empresa? Ou os governos deveriam tributar uma porção dos lucros dos negócios digitais, servindo de intermédio e

⁹⁵ *Supra* nº1, pág.7 a 8.

em nome dos usuários? Por outras palavras, deve o valor gerado pelo usuário estabelecer direitos de tributação baseados na fonte para o país em que os usuários residem?⁹⁶

Para começar, tem de se ter em mente que, muito do Direito Fiscal é desenhado dependendo da vontade política. Portanto, qualquer que seja a solução adoptada será com base não só na ideologia como nas ambições e posições políticas dos vários países.

As razões por detrás de uma nova tributação podem ser variadas. E, na questão da economia digital, vão desde a perda de receita tributária que os Estados não conseguem capturar pela falta de legislação que contemple os novos modelos de negócios, como a questão da (in)justiça fiscal, pois enquanto o comércio tradicional paga a sua justa participação no Estado, os novos modelos de negócios digitais, que acabam por atrair cada vez mais consumidores, não contribuem para as contas nacionais, criando assim uma discriminação e concorrência desleal.

Mas este não é o entendimento geral. E, tal é a prova, se lermos a discussão do tema entre os países da OCDE, do *Inclusive Framework*, para a nova tributação das plataformas digitais. Parte dos membros da OCDE entendem que a participação dos usuários é um factor único e importante na criação de valor para os negócios digitais, devido à enorme colecta de dados pela intensa monitorização da actividade e do comportamento dos usuários. Estes países defendem que os usuários contribuem com conteúdo, o que pode ser central para o próprio negócio digital, como para a atracção de novos usuários e criação de *network*, como também a participação dos mesmos é importante para construir a confiança e a reputação de uma determinada empresa, o que contribuí para o crescimento da marca e a rede de usuários. Por outro prisma, estão os países que vêm a colheita dos dados dos consumidores, a sua participação e os dados gerados pelos mesmos, como uma transacção entre estes e o negócio, i.e., enquanto os consumidores oferecem os seus dados, o negócio dá uma compensação financeira ou não financeira (por ex., armazenamento de dados, serviços de *email* ou entretenimento digital) ao consumidor em troca dos seus dados ou da sua contribuição. Na sua perspectiva, os dados não são diferentes de outros *inputs* de que advêm de outros negócios ou de outros terceiros (por ex., armazenamento de dados, electricidade). Essencialmente, estes países que vêm a relação do consumidor-negócio como uma transacção com benefício para ambas as partes, defendem que este tipo de serviços deveria ser sujeito a tributação sobre o

⁹⁶ *Supra* nº1, pág.11.

rendimento, reconhecendo, contudo, sobre essa perspectiva, que este tipo de negócios, onde não há propriamente uma transacção financeira, é raramente capturada pelos sistemas fiscais através da tributação do rendimento. Porém, mesmo neste espectro, há países que seguem pelo caminho de que os dados dos consumidores devem ser vistos como activos intangíveis⁹⁷.

Portanto, há várias formas de perceber como deve ser feita a tributação dos dados e se deve ser feita. E, apesar de já haver um maior consenso entre os vários países quanto à tributação de rendimento gerado pelas interfaces e serviços digitais, as questões ainda pairam no ar: devem os dados ser tributados? Se sim, porquê e como? Ora bem, é exatamente esta problemática que se quer ver debatida neste capítulo.

1. Nexo

O primeiro exercício que se tem de fazer antes de qualquer proposta de tributação, como se viu no Cap.II, é estabelecer o nexos.

Olhando para as situações já existentes no contexto tributário tenta-se estudar a efectividade de uma adoção das mesmas à economia digital, particularmente, à criação de valor dos dados pessoais.

Ora, neste caminho, duas das tentativas de estabelecer o nexos é a comparação da colecta dos dados dos indivíduos à extracção dos recursos naturais, e a simbiose dos dados pessoais à ideia de propriedade intelectual dando lugar a direitos de autor.

Realisticamente, ambas as situações dão direito a *royalties*. Enquanto propriedade intelectual, os *royalties* dão lugar a pagamentos remuneratórios pela troca do direito de fazer uso da tal propriedade (que pode consubstanciar, por ex., em direitos de autor, patentes, marcas), enquanto para as actividades extractivas, os *royalties* consistem numa compensação pelo direito de extração de um recurso natural⁹⁸.

E é sobre estas duas comparações que se se irá debruçar nos subcapítulos seguintes.

1.1. Como recurso natural

⁹⁷ *Supra* n°29, pág.24 a 26.

⁹⁸ *Supra* n°1, pág.37 a 38.

Uma das muitas analogias que se faz então é entre a extracção dos dados dos usuários e a extracção dos recursos naturais.

Tal como as companhias que exploram os depósitos naturais no solo para a extracção de crude usando tecnologia de extracção e exploração, os dados dos usuários são recolhidos dos indivíduos através de serviços digitais “gratuitos”. Da mesma forma, as companhias de extracção ou vendem o crude às refinarias, ou processam e refinam elas próprias transformando o crude em produtos à base de petróleo para venda posterior, já os dados são negociados entre correctores ou processados para facilitar o fornecimento de serviços intensivos de dados geradores de receita⁹⁹.

Assim, além disso, as empresas extractivas, como empresas comerciais que são, utilizam a riqueza do solo para proveito próprio e para a criação de lucro. Dirigem-se a uma determinada fonte de matérias e exploram-na, extraindo-a do terreno, para posteriormente a trabalharem e gerarem receita. Com esta actividade, o que acontece de facto é de que o solo empobrece, pois, o sector extractivo está vocacionado essencialmente para os recursos não renováveis (fala-se aqui do ouro, minérios, crude, entre outros), que como a própria expressão indica: há um fim. Logo, posteriormente, não havendo a sua produção ou renovação, o solo esgota-se nos recursos que fornece. E, se esse território está inserido dentro de fronteiras, pertencerá então a uma determinada jurisdição, o que significa que tais recursos pertencem à nação desse Estado onde se inserem as tais reservas.

De forma sucinta, há então um levantamento de recursos que pertencem a um Estado por parte de uma empresa que os retira para produzir produtos e fornecer serviços com o objectivo de atingir lucro, ao mesmo tempo que o solo vai empobrecendo e o Estado consequentemente ficando com menos recursos.

O mesmo paralelo se pode fazer com a colecta dos dados. Então, tal como há a extracção dos recursos também há a extracção dos dados. Os dados são propriedade dos seus tutores que vêm-se extraídos desses por empresas que, depois de os trabalharem e analisarem, vão utilizá-los como o produto final *per se* para venda ou transmissão, ou como base para melhorar e rentabilizar o negócio principal, que indiretamente acaba por significar mais rendimento para a empresa pois consegue oferecer um serviço ou produto melhorado e muito mais personalizado.

⁹⁹ *Supra* nº1, pág.12.

Tal como os recursos naturais, os dados são factos retirados de uma situação por um terceiro para fins lucrativos sem que haja por isso uma contrapartida directa para os expropriados, o Estado ou os indivíduos.

No caso das indústrias extractivas, seja maquilhada por contribuição, taxa, *royalty*, participação na produção, a verdade é que as compensações, para além do objectivo de se obter mais receita, têm exactamente como finalidade obter uma recompensa pela utilização dos recursos nacionais¹⁰⁰. O objectivo principal dos regimes fiscais para o sector extractivo é essencialmente obter uma compensação pelo empobrecimento do território pela extracção dos materiais que se encontram em tal jurisdição.

Nesta linha, seguindo a lógica aplicada à extracção dos recursos naturais, então o simples facto de uma empresa se apoderar dos dados dos usuários poder-se-ia pensar na aplicação de uma contribuição como recompensa daquele apoderamento.

Vejam, de todas as figuras de tributos, aquela à qual nos aproximamos com esta explicação é a contribuição. Esta constitui uma prestação pecuniária e coativa exigida por uma entidade pública em contrapartida de uma prestação administrativa presumivelmente provocada ou aproveitada pelo sujeito passivo. Portanto, na base da relação jurídica tributária há uma troca entre o sujeito passivo, que se insere no grupo de pessoas sujeitas à contribuição porque se presume que provoquem os mesmos custos ou aproveitem os mesmos benefícios, e a administração¹⁰¹.

Assim, a contribuição poder-se-ia aplicar às empresas que façam da colecta os dados dos usuários uma atividade económica, principal ou secundária. Se uma companhia colecta os dados dos seus utilizadores para posteriormente os trabalhar e/ou comercializar, então os governos deveriam poder exigir a tal contrapartida, pela contribuição, pela extracção ou acesso aos dados dos usuários no radar da sua jurisdição, como se esses compreendessem um activo nacional ao qual a empresa se está a fazer valer para retirar benefícios.

Porém, esta analogia entre os recursos naturais e os dados, para o estabelecimento do nexó e posterior aplicação de uma contribuição, não é nítida. Enquanto nos recursos não renováveis é a sua escassez que gera rendas económicas elevadas quando extraídos, no

¹⁰⁰ Tipicamente, os regimes fiscais combinam instrumentos de tributação baseados na produção e no lucro, o primeiro como compensação e o segundo em sede de rendimento. Os tributos baseados na produção, normalmente, estão em forma de *royalties*. *Supra* n°1, pág.37.

¹⁰¹ VASQUES, Sérgio - Manual de Direito Fiscal. Pág.260 a 264.

caso dos dados pessoais a renda, se aplicável, não é devida à escassez do recurso, mas sim às características naturais de monopólio e exclusividade dos negócios que os detêm¹⁰².

Daí que segundo a visão de Robert Goulder, havendo a associação entre o acesso aos dados pessoais com a extracção de recursos naturais, devido à não escassez do primeiro pela extracção, a comparação deve ser feita com os recursos renováveis, como a energia solar e eólica, e não com os primeiros. O que, na perspectiva do autor, até resolve a opção de aplicação de uma contribuição¹⁰³.

Faça-se o raciocínio, se a contribuição, no seu cerne, tem como objectivo primordial compensar o país pela perda ou desgaste de um bem pertencente ao Estado, provocando custos para este, então tal não se poderia aplicar aos dados pessoais visto que estes não se escasseiam pelo simples facto de haver a sua extração, ou seja, não há uma perda pois os dados são um recurso *ad eterno*, ao contrário dos recursos não renováveis. Sem margem para dúvida, neste seguimento, concordamos com a perspectiva do autor de que a figura da contribuição não é apropriada.

Mas, pelo o que foi explicado anteriormente, a contribuição também se aplica quando um determinado grupo de indivíduos presumivelmente beneficia do Estado. Ora, se a apropriação dos dados dos usuários não esgota o recurso, por não haver um desgaste ou custos para o Estado, pelo menos cria benefícios para o sujeito passivo. E, para a sua aplicação não é necessário, na perspectiva de Sérgio Vasques, que haja um benefício ou um custo efectivo, basta-se com a mera previsibilidade. Ora, os dados dos usuários quando colectados em bruto não têm qualquer valor para a empresa, só pelo seu tratamento e análise é que o vão adquirir. Contudo, há, ao que chamados, uma presunção de comercialidade, i.e., no momento da colecta dos dados eles são possíveis vetores de valor para a empresa, caso não o fossem não haveria todo o investimento em *hardware* e *software* por parte da empresa para a extracção de tais dados, se o faz é porque os dados que vai extrair são potencialmente valiosos.

Deste modo, pode-se afirmar que a aplicação de uma contribuição continua a fazer sentido. No entanto, se olharmos para o art.4º, nº3 LGT, este refere que os benefícios arrecadados pelo sujeito passivo têm de ser “em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos”. Portanto, é também pressuposto que haja uma intervenção do Estado, por via da administração, que indirectamente gera benefícios para

¹⁰² *Supra* nº1, pág.12.

¹⁰³ GOULDER, Robert - Should Data Extraction Be Taxed as a Natural Resource?.

o sujeito passivo. Bem, no caso da colecta dos dados, não há uma intervenção do Estado, há sim uma acção por parte dos usuários que disponibilizam ou geram dados, que as empresas, através do seu investimento em tecnologias e *know-how*, recolhem esses dados e geram valor a partir deles. Assim, o exercício de uma possível aplicação de uma contribuição fica difícil. Excepto, se considerarmos a percepção do legislador tributário português de que “*as contribuições especiais (...) são consideradas impostos*”, como aquele artigo menciona, e aí a tal quase bilateralidade entre o custo/benefício e a ação administração estatal, tal como a exigência de um benefício certo (“pois é presumível”), parece não ser mais exigida visto que os impostos são tributos caracterizados pela sua unilateralidade¹⁰⁴. Só com um pensamento similar será possível, a meu ver, aplicar uma contribuição.

Assim, de facto o paralelo com os recursos naturais traz percepções interessantes para um tratamento fiscal dos dados, particularmente quando se quer estabelecer o nexos e alocar novos direitos tributários. Contudo, tal pertinência perde força aquando da discussão sobre o tipo de tributo a aplicar.

No caso de se pensar em tributar a colecta dos dados só pelo simples facto de estes serem extraídos, então o tributo mais apropriado será a contribuição especial, numa visão de que os usuários são expropriados dos seus dados, esses que vão, em princípio, criar valor para a empresa que os colectou e, por obrigação solidária com aqueles, deveria então compensá-los por meio de pagamento de um tributo.

E, havendo a sua aplicação pela tributação *per se* dos dados, então o evento tributável, a ser considerado, será apenas e somente o momento da extracção dos dados, ou seja, quando a empresa tem acesso aos dados, mesmo antes de qualquer acção sobre eles¹⁰⁵. Assim, só pelo facto de as empresas colectarem os dados dos usuários isso já é razão suficiente para que o Estado da jurisdição dos usuários tribute a empresa, não interessando o que a empresa faz posteriormente com os dados e se efectivamente retira valor dos mesmos.

1.2. Como direito de autor

¹⁰⁴ A simbiose entre a figura das contribuições e os impostos não é novidade. Até há pouco era entendimento geral da jurisprudência constitucional portuguesa de que as contribuições deveriam ser tratadas como impostos, por lhes faltar a bilateralidade rigorosa das taxas e, porque também para a sua criação há a exigência constitucional da reserva de lei parlamentar (Acórdãos n°277786, de 8.10.1986; n°313/92, de 6.10.1992; n°410/2000, de 3.10.2000; e, n°616/2003, de 16.12.2003. *Supra* n°101, pág-281 a 283.

¹⁰⁵ *Supra* n°8.

Se anteriormente se quis aproximar a extracção dos dados dos usuários à extracção de recursos naturais, agora o paralelismo é feito com a propriedade intelectual.

Nesta nova visão vê-se os dados dos indivíduos possíveis geradores de direitos de autor, onde cada indivíduo é o autor e proprietário dos seus próprios dados e que os pode dispor caso um terceiro intente utilizá-los para outros fins, nomeadamente, comerciais.

Se no passado, o acesso às ideias era por intermediação da imprensa (quiosques, livrarias, bibliotecas, televisão, rádio e até discursos públicos), actualmente o acesso às ideias passa maioritariamente para o digital, no uso dos computadores, *Tablets* e telemóveis para o acesso a motores de busca, *websites*, redes sociais, para enviar textos, correios eletrónicos e mensagens instantâneas¹⁰⁶.

O que leva Neil Richards a constatar que qualquer tecnologia que utilizámos no seguimento do nosso pensamento implica a nossa, ao que ele chama, “*intellectual privacy*” (privacidade intelectual, traduzido)¹⁰⁷. Na sua perspectiva, quando utilizámos motores de busca para aprender algo, responder a questões e dúvidas, como um auxílio ao nosso pensamento, então o simples ato de pesquisar será, efectivamente, uma forma de pensamento¹⁰⁸. É através da nossa procura pelo conhecimento que construímos os nossos ideais, as nossas convicções e formas de pensamento. Tal conhecimento retirámos de várias fontes, seja por meio dos livros, artigos no jornal, debates, notícias, entre outros. Contudo, estas fontes têm migrado para o meio digital, e actualmente, buscámos os mesmos recursos no meio digital, através da colocação de perguntas, dúvidas e questões no motor de busca (como a Google), ou lemos um livro eletrónico (por ex., no Kindle ou através da Amazon), acedemos a notícias *online* que mais nos interessam, tudo para construirmos o nosso pensamento.

A única diferença entre os tempos anteriores à era da digitalização e os tempos modernos é a monitorização das nossas actividades no meio virtual. As plataformas digitais conseguem, através das nossas pesquisas, da criação de conteúdo *online* e das nossas conexões sociais, traçar o nosso perfil, os nossos interesses, tendências, crenças, opiniões, portanto ter acesso ao nosso pensamento, o que leva Richards a afirmar que então há uma privacidade intelectual que tem de ser salvaguardada.

¹⁰⁶ RICHARDS, Neil - Intellectual Privacy – Rethinking Civil Liberties in the Digital Age. Pág. 97.

¹⁰⁷ *Supra* n°106, pág. 122.

¹⁰⁸ *Supra* n°106, pág.122.

Por isso, se queremos preservar a nossa liberdade de pensar, sem existir uma espionagem, monitorização e interferência, então deveríamos abarcar estas tecnologias num conceito de privacidade intelectual¹⁰⁹. A privacidade intelectual deveria, então, não ser apenas estendida às livrarias, como deveria incluir qualquer dado que revela os pensamentos e devaneios de uma mente humana¹¹⁰.

Essencialmente, aquilo que Richards advoga é a combinação entre uma regulamentação da privacidade mais vocacionada para as novas tecnologias, e uma regulamentação da liberdade de expressão. Enquanto a primeira pretende restringir a coleção e o fluxo de informação, a segunda permite-o¹¹¹.

Esta privacidade intelectual de que se falou é construída por dados, dados pessoais e dados não pessoais. Isto porque, os dados pessoais (tais como a morada, o nome, idade, dados de saúde, o número de identificação fiscal, número de utente, entre outros), como tal, são dados que identificam uma determinada pessoa, mas os dados não pessoais (aqueles que são gerados pelo usuário, tal como os “gostos” em publicações, a partilha de mensagens e chamadas, as conexões de amigos, o tempo que se passa em determinada página, entre outros) que, individualmente não são identificativos de uma pessoa, mas que, em combinação, conseguem identificar o indivíduo, traçando todo o seu quotidiano, personalidade, convicções, e conseqüentemente o seu pensamento, e, portanto, devem ser considerados também eles dados pessoais¹¹². Assim, como foi até aqui, quando se refira a dados pessoais incluir-se-á também os dados gerados pelo usuário.

A pergunta que cabe agora colocar é: podem então os dados pessoais e não pessoais serem considerados direitos de autor?

Efectivamente, a regulamentação da protecção dos dados pessoais abriu a porta para a comparação com os direitos de autor, principalmente no seio da UE. Focando-nos no RGPD¹¹³, este passou a conceder, entre outros, os seguintes direitos ao autor dos dados: o direito

¹⁰⁹ *Supra* nº106, pág.122.

¹¹⁰ *Supra* nº106, pág.161.

¹¹¹ *Supra* nº106, pág.154.

¹¹² BAKHOUM, Mor, GALLEGO, Beatriz, MACKENRODT, Mark-Oliver, SURBLYTE-NAMAVICIENE, Gintare - Personal Data in Competition, Consumer Protection and Intellectual Property Law – Towards a Holistic approach?. Pág.199

¹¹³ Regulamento (UE) 2016/679 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 27 de abril de 2016, relativo à protecção das pessoas singulares no que diz respeito ao tratamento de dados pessoais e à livre circulação

de rectificação (art.16º), o direito a ser esquecido (art.17º), o direito da portabilidade dos dados (art.20º) e o direito de oposição (art.21º). Deste elenco pode-se retirar uma certeza e um paralelismo. A certeza de que o titular dos dados pessoais passa a ser visto como o proprietário dos seus dados e, desse modo, a similaridade com os direitos pessoais de autor é inegável.

Vejamos, os direitos de autor são em si direitos que incidem sobre obras intelectuais, literárias e artísticas¹¹⁴, por meio da criação humana¹¹⁵.

Se se seguir a doutrina filosófica de Kant¹¹⁶, o direito de autor deve ser entendido como uma manifestação particular da tutela da personalidade do autor. Nesse entendimento, correspondendo o pensamento a uma manifestação da personalidade de uma pessoa, o direito de autor deverá ser entendido como um direito de personalidade¹¹⁷, que protege as obras do espírito como componentes da esfera pessoal de uma pessoa. E, portanto, a actividade prévia da criação intelectual, sendo uma componente essencial da natureza humana, tem de ser vista sempre como uma emanção da personalidade do seu titular¹¹⁸.

deses dados e que revoga a Diretiva 95/46/CE (Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados). Diploma disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32016R0679>

¹¹⁴ Segundo a letra do artigo 2ºbis, nº1 da Convenção de Berna, entende-se por obras literárias e artísticas qualquer obra no campo literário, científico e artístico, qualquer que seja o modo ou forma pela qual se expressa, como livros panfletos e outros tipos de escrita; palestras, discursos, sermões e outros da mesma natureza; obras dramáticas ou dramático-musicais; trabalhos coreográficos em espetáculos de linguagem gestual; composições musicais com ou sem palavras; obras cinematográficas às quais são assimiladas obras expressas por um processo análogo ao cinematografia; trabalhos de desenho, pintura, arquitetura, escultura, gravura e litografia; obras fotográficas às quais são assimiladas obras expressas por um processo análogo à fotografia; funciona de arte aplicada; ilustrações, mapas, plantas, esboços, e trabalhos tridimensionais geográficos, topografia, arquitetura ou ciência. Ver *website* WIPO: <https://wipolex.wipo.int/en/text/283693>. No âmbito da UE, no que diz respeito aos direitos de autor, importa também referir a Diretiva 2001/29/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de Maio de 2001, relativa à harmonização de certos aspetos do direito de autor e dos direitos conexos na sociedade da informação. Diploma disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32001L0029>

¹¹⁵ LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes - Direitos de Autor. Pág.69.

¹¹⁶ A influência de tal escola de pensamento, em considerar que a qualificação do direito de autor deve corresponder a um direito de personalidade, encontra mérito nos direitos pessoais de autor: o direito ao inédito, o direito de retirada, o direito à menção do nome na obra, direito de reivindicar a paternidade da obra, o direito de assegurar a genuinidade e integridade da obra, o direito de efetuar modificações na obra e o direito de acesso à obra. *Supra* nº115, pág.40 a 41 e 147 a 158.

¹¹⁷ Os direitos de personalidade são direitos inatos e subjetivos que incidem sobre a esfera pessoal do indivíduo, e pertencem à pessoa como manifestações da personalidade. Daí que, o bem jurídico protegido é o próprio ser da pessoa. No código civil português (CC), o regime dos direitos de personalidade está explanado entre os arts.70º e 81º. Do elenco de direitos fazem parte: o direito ao nome e pseudónimo (arts.72º a 74º CC), o direito à confidencialidade (arts.75º a 78º CC), o direito à imagem (art.79º CC), o direito à reserva sobre a intimidade da vida privada (art.80º CC), o direito à vida, o direito de não ser privado da vida contra a vontade, à liberdade e integridade de consciência, à integridade física e psíquica, à liberdade, à honra, à imagem social e de carácter, à saúde e ao repouso, à autodeterminação quanto aos dados pessoais no contexto da informática, à protecção contra a manipulação genética e, por fim, ainda, a uma morte digna (todos estes incluído no direito geral de personalidade presente no nº1 do art.70º CC). HOSTER, Heinrich - A parte geral do Código Civil Português – Teoria Geral do Direito Civil. Pág.259 a 260 e pág.304 a 305.

¹¹⁸ *Supra* nº115, pág.40 a 41.

Deste modo, se o pensamento é imprescindível para a criação intelectual e esta resulta e depende exclusivamente daquele (do intelecto), então poder-se-ia concretizar dizendo que: a obra intelectual¹¹⁹ será então o dado pessoal (e o gerado) *per se* que, através da intervenção humana (pelo uso das plataformas digitais e dos aparelhos electrónicos), exterioriza a personalidade e o pensamento do autor (por tudo o que foi acima explicado).

No entanto, esta afirmação está longe de ser consensual. E, respondendo à pergunta acima colocada, não afirmarei que os dados pessoais possam dar direito a um direito de autor *sui generis*, no máximo, a ele é comparável. Não se querendo especificar muito no direito de autor, pode-se seguir a doutrina internacional sobre a discussão, não se os dados pessoais devem ser alvo de protecção via direitos de autor, mas sim, se devem ser protegidos como um direito de propriedade intelectual, no geral¹²⁰¹²¹.

Sendo os dados pessoais comparáveis aos direitos de autor, especificamente, ou à propriedade intelectual, em qualquer um dos casos, para lá dos direitos pessoais no escopo jurídico do direito, há também os direitos patrimoniais, onde entra o *royalty*. Os *royalties* são remunerações pagas pelo direito de uso de uma propriedade intelectual.

Nesta linha, o FMI, propõe que se desenhe uma espécie de *royalty*¹²² para os dados pessoais.

Na visão de Aqib e Alpa, a base do *royalty* pode ser sobre o valor do fluxo de dados coletados de um determinado país por uma companhia que pretende fazer uso dos mesmos. Alternativamente, se a empresa detém a propriedade sobre os dados, ao invés de apenas ter acesso aos mesmos, o que se pode imaginar é aplicação do *royalty* sobre

¹¹⁹ Nos direitos de autor, entende-se por obra intelectual exteriorizada, qualquer obra que resulte, primeiramente, da criação humana, que, em seguida, acrescente algo de novo e ainda seja exteriorizada, i.e., que não permaneça no foro íntimo do autor sendo revelada aos outros de forma apreensível pelos sentidos. *Supra* nº115, pág.69 a 71.

¹²⁰ A propriedade intelectual, como a própria expressão indica, compreende aquilo que vem do intelecto, e é dividida em dois tipos de categorias, o direito de autor e direitos conexos, e a propriedade industrial. Enquanto os primeiros abrangem as obras literárias, artísticas e científicas, o segundo cobre as patentes de invenção, os desenhos ou modelos, as marcas, modelos de utilidade, logótipos e denominações de origem e indicações geográficas. Documentos disponível em: https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_450_2020.pdf Cfr. *Supra* nº115, pág.13 a 15.

¹²¹ Discussão diferente é se os dados pessoais devem cair na alçada dos direitos reais, e, portanto, alvo de direitos de propriedade em geral, ou no direito especial de propriedade intelectual. TRAKMAN, Leon, WALTERS, Roberts, ZELLER, Bruno - Is Privacy and Personal Data Set to Become the New Intellectual Property?. (Disponível em: : <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3448959>).

¹²² De referir que a proposta do FMI foi desenhada em comparação com os *royalties* aplicados às atividades extractivas. No entanto, pareceu-nos mais apropriada aplicar a ideia do *royalty* à comparação com os direitos de autor.

o armazenamento dos dados num dado período, argumentando-se que, como estão sempre ao dispor do seu proprietário (i.e., a empresa), há um uso e uma criação de valor a partir dos mesmos dados repetidamente¹²³.

Caso seja difícil determinar os métodos a serem utilizados para a aplicação das anteriores propostas, pode-se considerar outro meio. Esta terceira via referida no relatório inclui dois níveis. O primeiro seria calcular o montante dos rendimentos dos serviços digitais de uma companhia que foram gerados pelos usuários de um determinado país. Ou seja, olha-se para os rendimentos que são criados numa certa jurisdição. Quando se estipule o *quantum* gerado, o segundo será a aplicação de uma subtração (standardizada) nesses rendimentos, de forma a que seja contabilizado o valor acrescentado pelo processamento e tratamento dos dados¹²⁴.

Alguns problemas são levantados. Um deles é o facto de os dados não serem bens físicos, pelo que o mesmo conjunto de dados pode ser combinado, processado e usado simultaneamente na produção de vários bens e serviços, o que dificulta a aplicação das fórmulas para determinação do seu valor. Outro apontamento feito é de que tem de existir uma coordenação entre os países, sob pena de serem aplicadas simultaneamente e de forma inconsistente várias fórmulas de pagamento pelo valor dos dados¹²⁵.

Apesar de o FMI referir-se ao *royalty* como um instrumento fiscal, aqui as considerações são feitas tendo como entendimento que o *royalty* é um pagamento pelo direito de se fazer uso da propriedade intelectual e, que, por isso, é regulado por direito especial que se insere no ramo do direito privado, não havendo ligações ao direito fiscal.

Nessa linha, se os usuários têm propriedade sobre os seus dados então há lugar a um direito a remuneração¹²⁶, pelo que as multinacionais teriam de proceder ao seu pagamento para estarem autorizadas a utilizar os dados dos usuários. Como se configura logisticamente impraticável o pagamento a bilhões de usuários, poderia entrar o Estado como intermediário do colectivo, ou seja, intervir na estipulação de uma remuneração às multinacionais não como o proprietário dos dados, mas como representante desses proprietários¹²⁷.

¹²³ *Supra* n°1, pág.37a 41.

¹²⁴ *Supra* n°1, pág.37 a 41.

¹²⁵ *Supra* n°1, pág.39.

¹²⁶ Remunerações que entrariam posteriormente para os rendimentos da categoria B na declaração de IRS dos indivíduos para serem, então, alvo de tributação em sede de IRS (veja-se os artigos 3º, n°1, c) e 3º, n°5 CIRS).

¹²⁷ *Supra* n°1, pág.23.

Na visão de entender que os dados poderiam dar lugar a direitos de autor, aplicando-se-lhe um *royalty*, o FMI adverte que se estas remunerações forem tidas como um substituto ao IRC, ao invés de ser um complemento, e não haver uma creditação em sede do IRC a pagar na jurisdição da residência, então o risco de não haver um consenso multilateral e com isso nascer uma dupla tributação é enorme. Ainda, se as medidas foram aplicadas unilateralmente pode haver lugar a retaliação. Na visão dos autores Aqib e Alpa, na aplicação do *royalty*, os países, sejam os desenvolvidos ou em os em desenvolvimento, deve ser considerado um valor modesto paralelamente ao IRC, com um adicional mecanismo de captura para projetos particularmente rentáveis¹²⁸.

2. Escopo

Estabelecido o nexa, a determinação do escopo será de trabalho mais fácil.

Em ambas as visões pretende-se então tributar os dados. Se na primeira se faz a comparação com a extracção dos recursos naturais para a aplicação de uma contribuição, na segunda atribui-se aos usuários a propriedade dos seus dados que o legitima, por isso, a cobrar um género de *royalty*.

Ora, na primeira visão o foco é a coleta dos dados. A *ratio* é de que só pelo simples facto de que há uma extracção dos dados pessoais deve haver uma compensação realizada através do pagamento de uma contribuição. Portanto, não importa os momentos posteriores à colecta dos dados, o único a ser considerado é o primeiro. Se o que realmente interessa é o momento da colecta dos dados, então, o tipo de dados em causa, serão os dados em bruto (i.e., sem ainda ter havido um tratamento nem armazenamento), não interessando se são dados pessoais ou dados gerados pelos usuários.

Na segunda visão, o que está em causa é o direito de fazer uso dos dados dos utilizadores como estes fossem os seus proprietários. Neste contexto, o evento tributável será quando o direito de propriedade (intelectual) passa da esfera jurídica do utilizador para o operador económico. Portanto, o momento tributável será quando a entidade detém o direito. Para

¹²⁸ *Supra* n°1, pág.37 a 41.

tal, não importará fazer a distinção entre o tipo de dados, pois considera-se que os dados gerados pelos utilizadores serão também eles tidos como dados pessoais.

Em suma, apesar de se procurar por uma compensação, a *ratio* por detrás das duas visões é diferente. Numa é pelo simples facto de haver uma extracção, na outra é pela aquisição de um direito.

V. Conclusão

Após toda a análise das várias formas de tributar os dados dos usuários, seja de forma indireta, pelo *Pillar One*, da OCDE e pelas soluções dos países, seja de forma direta, pela sugestão das duas novas perspectivas, cabe agora fazer algumas considerações.

A primeira, e que é de alta importância reter, é de que como o objecto tanto da proposta da OCDE como dos vários países incidem sobre os rendimentos provenientes dos serviços ou bens prestados, em sede de IRC, o que por si só não implica o afastamento da aplicação de uma das visões propostas.

O que se tem de focar é se se pretende tributar os rendimentos das empresas presentes na economia digital ou se se quer tributar os dados *per se*. Tanto para uma como para outra tem de existir umnexo e um escopo. Mas, uma não se confunde com a outra, pois se a tributação for *a posteriori*, nos rendimentos, é sobre esses, e somente sobre esses, que vai incidir a tributação, se for *a priori* pelo simples facto de se entender que os dados devem ser tributados por si só então estamos a falar de um objecto tributável diferente.

Desse modo, este trabalho não esgota a sua pertinência no momento em que haja um acordo internacional ao nível da OCDE. Porque mesmo existindo, ainda há a possibilidade de haver uma aplicação de uma tributação nos dados pessoais baseada numa das duas perspectivas estudadas, por se focarem em momentos e factos diferentes dos da OCDE.

Começando pelas considerações sobre o segundo capítulo.

Na impaciência de esperar por um acordo global para a tributação das multinacionais e com o risco de nem sequer chegar a existir tal acordo, os países mencionados acima decidiram então começar a implantar medidas para conseguir capturar a receita dos tais grupos. No entanto, a maioria das medidas implementadas são temporárias, sendo mesmo referido nos diplomas legislativos de que a tributação vigora até haver um acordo multilateral, fazendo-se menção à proposta da OCDE que incluirá os dois pilares.

Factor pelo qual, a maioria das soluções apresentadas pelos países, muitas delas, já em vigor, são um espelho da proposta da OCDE.

A aplicação da tributação desenhada pela OCDE trará maior justiça fiscal entre as empresas. I.e., colocará as empresas num mesmo pé de igualdade. Pela tributação dos

negócios digitais, as multinacionais vão passar a pagar impostos sobre o seu rendimento de igual forma que as empresas com as quais fazem concorrência (in)direta¹²⁹.

Mas, se por um lado traz maior igualdade perante a Lei, por outro diminui a competitividade fiscal entre Estados. Tendo em consideração o *Pillar Two*, que implementa uma taxa de imposto mínima global de 15%, isto significará que os Estados perderão parte da soberania fiscal (uma parte muito importante principalmente para os países da Zona Euro que já viram a sua soberania diminuída aquando da cedência da gestão da moeda ao Banco Central Europeu) na determinação da taxa de imposto a aplicar. É verdade que tal proposta e tal combate ao abuso fiscal só seria possível com uma ação global concertada para desincentivar as empresas a usarem outros sistemas fiscais menos gravosos.

A meu ver, para as medidas contidas no *Pillar One* e *Pillar Two*, que têm como objectivo combater as práticas BEPS, serem efectivas têm de se verificar, primeiro, uma adesão geral dos Estados parte do *Inclusive Framework* da OCDE, pois se as jurisdições que normalmente são atractivos fiscais para as multinacionais não entrarem no acordo multilateral, a eficácia de tal proposta ficará aquém do esperado (apesar de mesmo assim conseguir ainda aplicar-se eficientemente até porque os países normalmente apontados como sendo uma atracção por terem sistemas fiscais mais favoráveis, como o caso da Irlanda e Países Baixos, por onde passa a maioria do planeamento agressivo das multinacionais, vão integrar este acordo), e, segundo, sabendo de antemão que os paraísos fiscais vão continuar a existir, então é necessário que paralelamente haja mecanismos eficazes de transparência à escala global entre os vários Estados.

Passando agora às considerações sobre todas as propostas de tributação direta ou indireta dos dados pessoais, incluindo, por isso, a proposta da OCDE, dos países, e as duas novas perspectivas.

Há possíveis pontos positivos a salientar com a entrada em vigor de tais propostas.

Seja para os países em desenvolvimento seja para os países desenvolvidos, os ganhos são transversais a todos. Sem dúvida que com a nova tributação os países vão conseguir

¹²⁹ Pense-se no exemplo de uma livraria de rua que está sujeita às obrigações fiscais, nomeadamente, o IRC, enquanto a Amazon, uma plataforma digital que vende livros, como até há pouco não era abrangida pela legislação tributária e, consequentemente, não pagava impostos sobre o rendimento nas jurisdições em que vendia os seus produtos.

capturar rendimentos que antes não conseguiam, pelas lacunas na legislação tributária, portanto, vão conseguir, assim, captar mais receitas para as suas contas.

Contudo, há que ter em conta a criação de uma repercussão fiscal¹³⁰. Com a entrada em vigor de qualquer uma das propostas apresentadas nos dois capítulos acima (Cap.II e Cap.III) os custos, sejam de *compliance* sejam pelo pagamento dos novos impostos e tributos irão inevitavelmente diminuir os lucros das multinacionais. E, como estas não pretendem suportar o custo, a solução que normalmente fazem é aumentar no preço do serviço prestado ou no produto final.

Claro está que a repercussão fiscal só terá lugar quando a elasticidade da procura for rígida, pois o comprador sabe que o comprador é pouco sensível ao aumento do preço¹³¹. Mas, mesmo dependendo da elasticidade da procura, convém ter sempre em conta a possibilidade de haver uma repercussão para os usuários. Seria irónico que o consumidor final acartasse com tais custos, aquando as propostas de tributação de dados, seja ela qual for, vêm em sentido de auxiliar os Estados a arrecadar mais receita para as suas despesas e officios nacionais.

Outra consequência é o fim dos serviços gratuitos, passando as empresas a implementar um “*pay-for-privacy model*” onde dão a opção ao usuário de manter os seus dados estritamente confidenciais, por exemplo, por um período de 12 meses, na troca de um pagamento anual de privacidade¹³².

Por fim, todas os modelos de possíveis tributações vão obrigar a que haja uma enorme adaptação das autoridades tributárias às novas regras como o investimento em mecanismos e ferramentas tecnológicas para conseguirem acompanhar a adaptação do Direito Fiscal à economia digital, sob pena de não conseguirem implementar eficazmente as soluções encontradas.

Serei a particularmente a favor de qualquer solução estudada nesta investigação, desde que se assegure firmemente o princípio da neutralidade¹³³. Que nos seus termos, sim, o

¹³⁰ A repercussão fiscal consiste na transferência do peso económico de um tributo para pessoa diferente do sujeito passivo através da respetiva integração desse no preço de um qualquer bem ou serviço que o sujeito passivo vai pagar. A forma mais comum é a chamada repercussão descendente, que tem lugar quando o vendedor soma o tributo ao preço de um bem, fazendo com que o comprador o suporte. *Supra* nº101, pág.397 a 400.

¹³¹ *Supra* nº101, pág.397 a 400.

¹³² *Supra* nº103.

¹³³ Segundo o princípio da neutralidade “o imposto ideal será aquele que retira do contribuinte em proporção da sua riqueza ou despesa, de modo a que altere o mínimo o seu padrão de comportamento”. TEIXEIRA, Glória - Manual de Direito Fiscal. Pág.51 a 52.

Estado pode estar legitimado a tributar para ter mais uma fonte de receita para fazer face a vida normal do país, sem nunca onerar em demasia os operadores económicos. Tal situação só resultaria em disrupções económicas, travando o investimento e o desenvolvimento económico de um mercado.

Outros problemas poderiam ser aqui levantados. Sem dúvida que este tema é bastante complexo e não só levanta várias questões secundárias como questões muito técnicas. Daí que os legisladores tributários têm tido bastantes dificuldades em adaptar os seus sistemas à economia digital.

Não se tendo entrando demasiado por temas secundários, espera-se que este trabalho seja oportuno na demonstração das tendências que se fazem sentir no contexto internacional para tributação da economia digital, mais concretamente, dos dados pessoais.

Para além do estudo do *Pillar One*, e dos vários países, ambicionou-se duas formas de possível tributação dos dados pessoais. Estas duas visões apresentadas não configuram propostas, mas sim apenas ideias através das quais seja possível estabelecer um nexo e, conseqüentemente, desenhar um novo tributo. Sabendo que são polémicas e que dão azo a várias opiniões, o objectivo das duas perspectivas foi de criar discussão sobre o tema para um futuro em que haja uma vontade de tributar os dados por si e não só os rendimentos das multinacionais.

Por tudo o que foi dito, penso que este trabalho atingiu o objectivo principal, enunciado na introdução, que era o de demonstrar as várias opções através das quais o mercado de dados pode ser tributado.

De notar que, em ambos, tanto na solução da OCDE, tal como nas propostas apresentadas pelos países, há ainda pontos sob discussão e análise, por isso, alerta-se o leitor que para o desenvolvimento das situações anteriormente abordadas foram tidos em conta os dados disponíveis até ao final da escrita desta dissertação, final de julho de 2022, pelo que, aquilo que se disse tem carácter provisório, sob pena de haver mudanças posteriores à entrega desta tese.

VI. Bibliografia

VASQUES, Sérgio - **Manual de Direito Fiscal**. Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2015. ISBN 978-972-40-4643-3

RICHARDS, Neil - **Intellectual Privacy – Rethinking Civil Liberties in the Digital Age**. Nova Iorque: OXFORD University Press, 2015. ISBN 978-0-19-994614-3

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes - **Direitos de Autor**. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2011. ISBN 978-972-40-4700-3

HOSTER, Heinrich - **A parte geral do Código Civil Português – Teoria Geral do Direito Civil**. 6ª reimpressão. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2012. ISBN 978-972-40-0710-6

TEIXEIRA, Glória - **Manual de Direito Fiscal**. 5ª edição. Coimbra: Edições Almedina S.A., 2019. ISBN 978-972-40-7626-3

Bibliografia consultada

ENCICLOPÉDIA PEDAGÓGICA UNIVERSAL - História da Ciência e da Tecnologia IV e V. Vol.24 e 25. Portugal: Hiperlivro, ASA ed., 2001.

ENCICLOPÉDIA PEDAGÓGICA UNIVERSAL - O Mundo dos Computadores. Vol. 19. Portugal: Hiperlivro, ASA ed., 2001.

Artigos eletrónicos

ASLAM, Aqib, SHAH, Alpa - Tec(h)tonic Shifts: Taxing the Digital Economy. IMF Working Paper [Em linha]. Vol. WP/20/76 (2020), pág.8.

Disponível em: <<https://www.imf.org/en/Publications/WP/Issues/2020/05/29/Tec-h-tonic-Shifts-Taxing-the-Digital-Economy-49363>>

DEGLAIRE, Emmanuelle - Taxation of data: the next step?, Taxation [Em linha]. (2019).

Disponível em: <<http://link.library.ibfd.org/portal/Taxation-of-data--the-next-step/yWWexBFP7f0/>>

GADŽO, Stjepan - Chapter 2: Legal Fundamentals of Income Tax Jurisdiction in Nexus Requirements for Taxation of Non-Residents' Business Income – A Normative Evaluation in the Context of the Global Economy. Books IBFD [Em linha]. (2018). [Consultado a 21 Junho de 2022].

Disponível em: <<https://www.ibfd.org/shop/book/nexus-requirements-taxation-non-residents-business-income-normative-evaluation-context>>

OCDE, KER, Daniel, MAZZINI, Emanuele - Perspectives On The Value Of Data And Data Flows. OECD Digital Economy Papers [Em linha]. (2020)

Disponível em: <<https://www.oecd-ilibrary.org/docserver/a2216bc1-en.pdf?expires=1646309134&id=id&accname=guest&checksum=7D020ED210C6B8C2F19E9A09E1A081FE>>

OECD - Tax Challenges Arising from Digitalisation – Interim Report 2018: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing [Em linha].

Disponível em: <<https://doi.org/10.1787/9789264293083-en>>

OCDE - Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing [Em linha].

Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>>

OCDE - Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing [Em linha].

Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm>>

OCDE - Tax Challenges Arising from Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint: Inclusive Framework on BEPS. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing [Em linha].

Disponível em: <<https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm>>

RAWAL, Radhakishan, AGARWAL, Madhu - Pillar One and Pillar Two. Deloitte, Disponível em:

<<https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/in/Documents/tax/in-tax-pillar-one-and-pillar-two-noexp.pdf>>

LI, Jinyan - The Legal Challenges of Creating a Global Tax Regime with the OECD Pillar One Blueprint. Bulletin for International Taxation [Em linha]. Volume 75, nº2 (2021)

Disponível em: <<http://link.library.ibfd.org/portal/The-legal-challenges-of-creating-a-global-tax/qEVH9CqDUxA/>>

Dam, H. van; Kiès, C.; Klethi, P-A.; Kroon, S. van der; Kunen, J-W.; Silva, B. Farinha Aniceto da - International - Taxing the Digitalized Economy: Key Takeaways from the OECD Public Consultation on the Pillar One and Pillar Two Blueprints. International Transfer Pricing Journal [Em linha]. Vol 28, nº3 (2021)

Disponível em: <<http://link.library.ibfd.org/portal/Taxing-the-digitalized-economy--key-takeaways/pggKAvqKXhk/>>

Adda, M, Lorenzi, U, Scandone, F.S. - The new taxing right under Pillar One: preliminary thoughts on potential implications for MNEs. International Transfer Pricing Journal [Em linha]. (2021).

Disponível em: <<http://link.library.ibfd.org/portal/The-new-taxing-right-under-Pillar-One-/rWZJznc7anE/>>

OECD - Progress Report On Amount A Of Pillar One - Two-Pillar Solution To The Tax Challenges Of The Digitalisation Of The Economy: Inclusive Framework.

OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing [Em linha].

Disponível em:

<<file:///C:/Users/user/Documents/Disserta%C3%A7%C3%A3o/Pillar%20One%20OECD/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf>>

SARFO, Nana – Stakeholders’ Deep Dive Into Amount A In-Scope Rules. Journal Articles & Opinion Pieces Tax Analysts [Em linha].

Disponível em: <<https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/international-taxation/stakeholders-deep-dive-amount-scope-rules/2022/05/23/7dhnj>>

GOULDER, Robert - Should Data Extraction Be Taxed as a Natural Resource?. Tax Notes Internacional. (2020). P. 559, DOC 2020-27839.

BAKHOUM, Mor, GALLEGO, Beatriz, MACKENRODT, Mark-Oliver, SURBLYTE-NAMAVICIENE, Gintare - **Personal Data in Competition, Consumer Protection and Intellectual Property Law – Towards a Holistic approach?** [Em linha]. Alemanha: Springer, 2018. Disponível na internet:

<<https://books.google.pt/books?id=BQN2DwAAQBAJ&pg=PA199&dq=personal+data+is+copyright&hl=pt-PT&sa=X&ved=2ahUKEwj5oPigyof5AhWPgVwKHYt5DHUQ6AF6BAgKEAI#v=onepage&q&f=true>>. ISBN 978-3-662-57646-5

TRAKMAN, Leon, WALTERS, Roberts, ZELLER, Bruno - Is Privacy and Personal Data Set to Become the New Intellectual Property?. UNSW Law Research Paper [Em linha]. No. 19-70 (2019)

Disponível em: <https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3448959>

Websites

Legislação do acordo *Unilateral Measures Compromise*. Disponível em WWW:<URL:https://minefi.hosting.augure.com/Augure_Minefi/r/ContenuEnLigne/Do

[wnload?id=5EEE687F-D512-475B-B940-F85237E00E1C&filename=1575%20-%20Joint%20Statement%20on%20unilateral%20measures.pdf](#)>.

IBFD - **Austria - Digital Taxation Monitor** (consultado a 12 de maio de 2022).
Disponível em WWW:<URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/dtm_at:>

Legislação Austríaca. Disponível em
WWW:<URL: <https://www.ris.bka.gv.at/GeltendeFassung.wxe?Abfrage=Bundesnorme&Gesetzesnummer=20010780>>.

Y. SCHUCHTER & A. KRAS - **Austria - Corporate Taxation**. Country Tax Guides
IBFD (consultado a 12 de Maio de 2022). Disponível em WWW:<URL:
https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_at_s_14>.

IBFD - **Brazil - Digital Taxation Monitor** (consultado a 12 de maio de 2022).
Disponível em WWW:<URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_br>.

Legislação referente brasileira. Disponível em WWW:<URL:
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2258196>>
WWW:<URL: <https://www25.senado.leg.br/web/atividade/materias/-/materia/142074>>. E WWW:<URL:
<https://www.camara.leg.br/proposicoesWeb/fichadetramitacao?idProposicao=2260638>>

IBFD - **Spain - Digital Taxation Monitor** (consultado a 12 de maio de 2022).
Disponível em WWW:<URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_es>.

Legislação espanhola. Disponível em WWW:<URL:
<https://www.boe.es/boe/dias/2020/10/16/pdfs/BOE-A-2020-12355.pdf> >.

Á. DE LA CUEVA GONZÁLEZ-COTERA & A. ARROYO ATAZ - **Spain - Corporate Taxation**. Country Tax Guides IBFD (consultado a 12 de Maio de 2022).
Disponível em WWW:<URL:
https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_es_s_14>.

IBFD - France - Digital Taxation Monitor (consultado a 12 de maio de 2022).

WWW:<URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_fr>.

Legislação francesa. Disponível em WWW: <URL:

https://www.impots.gouv.fr/sites/default/files/media/1_metier/5_international/french_ds_t_en_v2.pdf?l=en>.

P. BURG - France - Corporate Taxation. Country Tax Guides IBFD (consultado a 12 de Maio de 2022). Disponível em WWW:<URL:

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_fr_s_14>

IBFD - Hungary - Digital Taxation Monitor (consultado a 12 de maio de 2022).

WWW:<URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_hu>.

Legislação húngara. Disponível em WWW:<URL:

<https://net.jogtar.hu/jogszabaly?docid=a1400022.tv>>.

G. ERDŐS - Hungary - Corporate Taxation. Country Tax Guides IBFD (consultado a 12 de Maio de 2022). Disponível em WWW:<URL:

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_hu_s_14>

IBFD - India - Digital Taxation Monitor (consultado a 12 de maio de 2022).

Disponível em WWW:<URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_in>.

Legislação indiana. Disponível em WWW:<URL:

<https://www.incometaxindia.gov.in/pages/acts/equalisation-levy.aspx>>.

S. SHAH - India - Corporate Taxation. Country Tax Guides IBFD (consultado a 12 de Maio de 2022). Disponível em WWW:<URL:

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_in_s_2>.

IBFD - Indonesia - Digital Taxation Monitor (consultado a 12 de maio de 2022).

WWW:<URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_id>.

IBFD - Italy - Digital Taxation Monitor (consultado a 12 de maio de 2022).

Disponível em WWW:<URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_it>.

C. (CESARE) SILVANI - Italy - Corporate Taxation. Country Tax Guides IBFD

(consultado a 12 de Maio de 2022). Disponível em WWW:<URL:

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/cta_it_s_14>.

IBFD - Kenya - Digital Taxation Monitor (consultado a 12 de maio de 2022).

Disponível em WWW:<URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_ke>.

Legislação queniana. Disponível em WWW:<URL:

http://kenyalaw.org:8181/exist/kenyalex/actview.xql?actid=CAP.%20470#part_II > e

<[http://www.parliament.go.ke/sites/default/files/2022-](http://www.parliament.go.ke/sites/default/files/2022-04/The%20Finance%20Bill%2C%202022-1.pdf)

[04/The%20Finance%20Bill%2C%202022-1.pdf](http://www.parliament.go.ke/sites/default/files/2022-04/The%20Finance%20Bill%2C%202022-1.pdf)>.

IBFD – United Kingdom - Digital Taxation Monitor (consultado a 12 de maio de

2022). Disponível em WWW:<URL:

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_uk>

Legislação britânica. Disponível em WWW:<URL:

<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/part/2/enacted>,

<https://www.gov.uk/hmrc-internal-manuals/digital-services-tax>,

<https://www.legislation.gov.uk/ukpga/2020/14/schedule/8/enacted>>.

IBFD - Turkey- Digital Taxation Monitor (consultado a 12 de maio de 2022).

Disponível em WWW:<URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_tr>.

Legislação turca. Disponível em WWW:<URL:

<https://www.resmigazete.gov.tr/eskiler/2022/05/20220531-7.htm>>.

IBFD – European Union - Digital Taxation Monitor (consultado a 12 de maio de

2022). Disponível em WWW:<URL:

https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_e2>.

Legislação europeia. Disponível em WWW:<URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=COM%3A2018%3A148%3AFIN>>.

Proposta legislativa europeia. Disponível em WWW:<URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A52018PC0147>>.

Legislação europeia. Disponível em WWW:<URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/linkresolver/static/tt_e2_41_eng_2011_tt_ad7%23_tt_e2_41_eng_2011_tt_ad7>.

IBFD – **United States - Digital Taxation Monitor** (consultado a 12 de maio de 2022). Disponível em WWW:<URL: https://research.ibfd.org/#/doc?url=/document/dtm_us>.

Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados. Disponível em WWW:<URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32016R0679>>.

Site WIPO. Disponível em WWW:<URL: <https://wipolex.wipo.int/en/text/283693>.

Diretiva 2001/29/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 22 de Maio de 2001. Disponível em WWW:<URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX:32001L0029>>.

Site WIPO. Disponível em WWW:<URL: https://www.wipo.int/edocs/pubdocs/en/wipo_pub_450_2020.pdf>.

