

Economia colaborativa e tributação do rendimento das plataformas digitais

<https://doi.org/10.21814/uminho.ed.100.28>

João Sérgio Ribeiro*

* Professor da Escola de Direito da Universidade do Minho.

Resumo: Neste artigo são identificados os problemas que existem a nível de tributação dos detentores das plataformas digitais ou colaborativas e explanadas as soluções avançadas para os superar, tanto no domínio da União Europeia como da OCDE.

Palavras-chave: Economia colaborativa – tributação do digital – União Europeia – OCDE.

Sumário: Introdução. **1.** Problemas relativos à tributação do rendimento das plataformas digitais. **2.** Desenvolvimentos na União Europeia. *2.1.* Proposta de diretiva que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa. *2.2.* Proposta de diretiva relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais. **3.** Desenvolvimentos no âmbito da OCDE. *3.1.* Pilar 1. *3.2.* Pilar 2. **4.** Desenvolvimentos mais recentes e perspectivas futuras. Conclusão. Referências.

Abstract: In this article, the author identifies the problems that affect the taxation of the digital or collaborative platforms owners and explains the solutions put forward by the European Union and OECD to overcome those problems.

Keywords: Collaborative economy – digital taxation – European Union – OECD.

Summary: Introduction. **1.** Problems in connection with the taxation of digital platforms income. **2.** Developments in the European Union. *2.1.* Proposal for a Directive laying down rules relating to the corporate taxation of a significant digital presence. *2.2.* Proposal for a Directive on the common system of a digital services tax on revenues resulting from the provision of certain digital services. **3.** Developments in the context of OECD. *3.1.* Pillar 1. *3.2.* Pillar 2. **4.** Recent developments and future perspectives. Conclusion. References.

Introdução

O conceito de economia colaborativa tem alguma abrangência e o seu sentido varia, naturalmente, com o contexto em que é utilizado. Tendo em conta o espaço económico e jurídico em que nos enquadrámos, utilizaremos como referência a definição dada pela Comissão Europeia, numa comunicação feita em 2016¹.

Segundo a definição aí avançada, economia colaborativa diz respeito aos modelos empresariais no âmbito dos quais as atividades são facilitadas por plataformas colaborativas que criam um mercado aberto para a utilização temporária de bens ou serviços, muitas vezes prestados por particulares.

Ainda no contexto da mesma comunicação, foram identificados três tipos de intervenientes na economia colaborativa: «(i) os prestadores de serviços que partilham os ativos, os recursos, a disponibilidade e/ou as competências – podem ser particulares que oferecem serviços numa base esporádica ('pares') ou prestadores de serviços que atuam no exercício da sua atividade profissional ('prestadores de serviços profissionais'); (ii) os utilizadores desses serviços; e (iii) os intermediários que – através de uma plataforma em linha – ligam prestadores de serviços e utilizadores, facilitando as transações recíprocas ('plataformas colaborativas')».

Constata-se, por conseguinte, que a economia colaborativa tem potencial para abranger uma multiplicidade de setores que vão desde a partilha de bens e serviços, de âmbito indiferenciado, às atividades ligadas à hotelaria e transportes².

As questões relativas à tributação destas atividades no domínio da economia colaborativa podem dizer respeito aos prestadores de serviços que partilham recursos; aos utilizadores desses recursos e, por fim, aos intermediários que utilizam plataformas digitais para conectar os prestadores e utilizadores. Nesse enquadramento, é relevante a análise da tributação do rendimento, do consumo e, eventualmente, dos benefícios fiscais que num sistema em concreto possam ser assegurados para estimular a atividade de partilha.

1 COM(2016)356 final.

2 Para o enquadramento da economia colaborativa nas regras da União Europeia, ver Oliveira, Piedade Costa de, "Digital Single Market: electronic commerce and collaborative economy", in *UNIO – EU Law Journal*, Vol. 5, No. 2, July 2019, pp 4-14.

Não obstante a diversidade de questões fiscais ínsitas ao fenómeno da economia colaborativa, colocaremos a nossa atenção unicamente na tributação do rendimento dos detentores das plataformas digitais de maior dimensão. Ficarão de fora da nossa análise, portanto, questões tributárias que tenham que ver com outros tributos que não o imposto sobre sociedades, como é o IVA, e as pequenas plataformas que são muitas vezes usadas de forma esporádica por pequenos intermediários.

Começaremos, num primeiro ponto, por identificar os problemas que existem a nível de tributação dos detentores das plataformas digitais ou colaborativas, aludindo ao ímpeto inicial que foi dado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) para promover a solução dos problemas identificados.

Num segundo momento, daremos conta das soluções que foram inicialmente propugnadas a nível da União Europeia.

Abordaremos, de seguida, as soluções entretanto avançadas pela OCDE sobre a temática.

Num momento final, daremos nota dos desenvolvimentos mais recentes e o que se perspetiva em termos de evolução, nos próximos tempos.

1. Problemas relativos à tributação do rendimento das plataformas digitais

As novas tecnologias, com destaque para as da informação, transformaram de uma forma radical todos os setores de atividade, incluindo o retalho, serviços financeiros, educação e radiodifusão e média, que são cada vez mais digitais. Esta evolução implica, conseqüentemente, que o tratamento da economia chamada digital não possa ser isolado da chamada economia tradicional, dado que, por um lado, a economia que recorre a plataformas tecnológicas e meios digitais é cada vez mais preponderante e, por outro, mesmo a chamada economia tradicional tem cada vez mais presença no digital. Ora, esta constatação é, sobretudo, evidente no contexto da economia colaborativa que, pelo menos na conceção que temos dela, tem como ecossistema o digital. Este estado de coisas traz, naturalmente, muitos desafios em vários domínios, pelo facto de os mecanismos, designadamente, jurídicos, nem sempre estarem adaptados a essas realidades. Isto porque os seus princípios e regras fundamentais foram pensados para outros contextos.

No plano da tributação, domínio onde colocamos a tónica, os desafios são particularmente complexos.

O desafio mais marcante tem que ver com facto de, tradicionalmente, uma atividade empresarial só poder ser tributada num determinado ordenamento se houver aí uma presença significativa com alguma tradução física, seja através de instalações ou presença de agentes ou mandatários. Ora, nos dias de hoje, é cada vez mais frequente termos uma empresa a desenvolver uma considerável atividade comercial num determinado Estado, tendo receitas muito significativas, sem que aí estabeleça qualquer tipo de presença, ao contrário, repetimos, do que era comum no passado. Na verdade, uma sociedade pode participar na vida económica de um país através de funções meramente automatizadas, como ocorre nas vendas na Internet, ou no domínio da nova economia colaborativa, não havendo necessidade de uma presença humana, ou de qualquer instalação física de que resulte um estabelecimento estável, conceito que materializaria a tal presença física relevante.

Apesar de à luz da Convenção Modelo da OCDE certos tipos de rendimento poderem ser tributados num determinado sistema jurídico, mesmo que o sujeito passivo a que dizem respeito não disponha aí de um estabelecimento estável, essas exceções são ostensivamente insuficientes para resolver todos os problemas relativos ao comércio eletrónico, dado que não incidem sobre a atividade comercial.

Consequentemente, faltando a verificação dos requisitos necessários para a constituição de um estabelecimento estável, pode até ser gerado um rendimento muito considerável, sem que seja possível tributá-lo no mercado onde a atividade comercial é desenvolvida. Isso acontecerá, por exemplo, quando um servidor for colocado num outro sistema jurídico de baixa tributação e, além disso, as várias funções relativas à atividade forem repartidas por diversos ordenamentos, de modo a que, em que cada um deles, não possa ser sustentado que existe uma presença suficientemente relevante. Com efeito, as novas tecnologias, ao permitirem a fragmentação de atividades, potenciam uma instrumentalização da regra que impede que atividades meramente acessórias deem origem a um estabelecimento estável³.

A necessidade de promover uma reflexão visando a solução dos problemas identificados, entre outros, levou a uma ação conjunta dos ministros das finanças do G20 e da OCDE, que resultou na publicação de um Plano de

³ Cfr. art. 5.º, n.º 4, da Convenção Modelo da OCDE.

Ação sobre a Erosão de Base Tributária e Transferência de Lucros (Plano de Ação BEPS), em julho de 2013, que tinha a primeira das suas ações devotada, precisamente, aos desafios da economia digital.

Na sequência desse desenvolvimento foi criado um grupo trabalho, em setembro de 2013, para desenvolver um relatório identificando questões levantadas pela economia digital e opções detalhadas para as abordar até setembro de 2014. Esse grupo de trabalho consultou de forma exaustiva as partes interessadas e analisou contribuições por escrito, enviadas por empresas, sociedade civil, académicos e representantes de países em desenvolvimento. Daí resultou um relatório intercalar que levou, em 2015, ao Relatório Final da Ação 1, que forneceu uma análise detalhada da economia digital, seus modelos de negócios e suas principais características. No âmbito desse relatório é reconhecido que as mudanças trazidas pela economia digital também levantam desafios no que diz respeito à capacidade de o atual quadro tributário internacional garantir que os lucros sejam tributados onde ocorrem as atividades económicas e onde é gerado o valor. Estes desafios relacionam-se, principalmente, com os elementos de conexão, com o papel dos dados na economia moderna e permeiam a tributação direta e indireta, tanto ao nível dos desafios como das soluções potenciais.

Nesse trabalho foram analisadas várias opções para lidar com os desafios mais exigentes colocados pela economia digital, incluindo um novo elemento de conexão baseado num teste de presença económica significativa, para superar as limitações do tradicional estabelecimento estável. De acordo com essa possível solução, uma empresa que gera receitas significativas de clientes num determinado país e tem recursos que indicam uma interação substancial com utilizadores nesse país pode ser considerada como tendo aí uma presença tributável. Isto é, uma presença económica substancial. O relatório não recomendou, contudo, a adoção de tal opção como uma norma internacional, deixando a cada país a liberdade para o fazer⁴.

Estes desenvolvimentos não pararam, quer no domínio da União Europeia que, na sequência das evoluções aludidas, propôs as suas soluções, quer no da OCDE, que continua, até aos dias de hoje, a trabalhar a questão.

4 Cfr. OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2013, pp. 5-7.

2. Desenvolvimentos na União Europeia

Igualmente no contexto da União Europeia, a problemática da tributação do digital granjeou atenção e uma detalhada reflexão. Mais uma vez, na linha do que temos vindo a referir, estes desenvolvimentos também aqui, não obstante o âmbito de aplicação mais alargado, se aplicam às plataformas digitais utilizadas pelos intermediários da economia colaborativa, sempre que tenham rendimentos elevados.

No âmbito da tentativa de resolução dos problemas da tributação do digital, a União reiterou algumas das conclusões já veiculadas no âmbito dos trabalhos conjuntos do G20/OCDE, reconhecendo que as regras tributárias internacionais não são adequadas para a realidade da economia global moderna e não se coadunam com os modelos de negócios que lucram com serviços digitais num determinado país, sem estarem aí presentes fisicamente.

Como consequência desta inadaptação das regras fiscais, saiu reforçada a conclusão de que existe uma desconexão entre o local onde o valor é criado e o local onde os impostos são pagos. Reforçando, assim, a constatação de que, na economia digital, o valor é frequentemente criado a partir de uma combinação de algoritmos, dados de utilizadores, funções de vendas e conhecimento, onde a presença física é pouco ou nada relevante. Isso acontece, claramente, nas plataformas de partilha, mas também nas redes sociais, onde os utilizadores contribuem para a criação de valor compartilhando as suas preferências. Ora, esses dados são frequentemente utilizados para publicidade direcionada, constatando-se, nesses casos, que os lucros não são necessariamente tributados no país do utilizador (e do visualizador do anúncio), mas sim no país onde os algoritmos de publicidade foram desenvolvidos. Isso significa que, quando a empresa é tributada, a contribuição do utilizador para os lucros não é considerada. Este é um de muitos exemplos possíveis, especialmente relevante no domínio da economia colaborativa.

Para resolver estes problemas, em 21 de março de 2018, de forma ousada, a Comissão Europeia propôs novas regras para a tributação da economia digital. Fê-lo no âmbito da apresentação de duas propostas legislativas: (i) a proposta de diretiva que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa⁵ e (ii) a proposta de diretiva relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável

⁵ COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS).

às receitas da prestação de determinados serviços digitais⁶. Vejamos, em termos sucintos, em que consiste cada uma das propostas.

2.1. Proposta de diretiva que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa

A proposta de diretiva que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa visa reformar as regras tributárias das empresas para que os lucros sejam tributados onde as empresas têm interação significativa com os utilizadores por meio de canais digitais. Esta é a solução preferida da Comissão no longo prazo.

Esta proposta permitiria aos Estados-Membros tributarem os lucros gerados no seu território, mesmo que uma empresa não tivesse aí presença física. As novas regras garantiriam que as empresas *online* contribuíssem para as finanças públicas ao mesmo nível que as empresas tradicionais de “tijolo e argamassa”.

Neste âmbito, uma plataforma digital seria considerada como tendo uma ‘presença digital’ tributável, ou um estabelecimento estável virtual num Estado-Membro, se cumprisse um dos seguintes critérios:

- Exceder um limite de €7 milhões em receitas anuais num Estado-Membro;
- Ter mais de 100 000 utilizadores num Estado-Membro, no ano fiscal em causa;
- Serem celebrados mais de 3000 contratos comerciais para serviços digitais entre a empresa e os utilizadores comerciais, num ano fiscal em questão⁷.

As novas regras iriam também alterar o modo como os lucros são atribuídos aos Estados-Membros, no sentido de refletir melhor a forma como as empresas podem criar valor *online*. Far-se-ia, por exemplo, depender essa atribuição do local onde o utilizador se encontrasse no momento do consumo. Este novo sistema garantiria um vínculo real entre o local onde os lucros digitais fossem obtidos e o local onde seriam tributados.

⁶ COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS).

⁷ Cfr. art. 4.º da Proposta de Diretiva COM(2018) 147 final 2018/0072 (CNS).

A medida foi pensada para vir a ser integrada no âmbito da matéria coletável comum consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCSIS) – iniciativa já proposta pela Comissão para repartir os lucros dos grandes grupos multinacionais, de forma a refletir melhor onde o valor é criado, mas que tarda em ser implementada.

2.2. Proposta de diretiva relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais

A proposta de diretiva relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais responde aos apelos de vários Estados-Membros para um imposto provisório que cubra as principais atividades digitais que atualmente não são tributadas na União Europeia.

Este imposto provisório garante que as atividades que atualmente não são efetivamente tributadas comecem a gerar receitas imediatas para os Estados-Membros. Também ajudaria a evitar medidas unilaterais de tributação das atividades digitais em determinados Estados-Membros. Ora, essa situação poderia conduzir (como já conduz) a uma indesejável descoordenação a nível das respostas dos vários Estados-Membros, prejudicial para o mercado único.

Este imposto indireto seria aplicável às receitas criadas a partir de certas atividades digitais que escapam totalmente ao atual quadro fiscal. Este sistema será aplicável, recorde-se, apenas como uma medida provisória.

O imposto incidirá sobre as receitas criadas a partir de atividades nas quais os utilizadores desempenham um papel importante na criação de valor e que são mais difíceis de “capturar” com as regras fiscais atuais, designadamente as receitas:

- Criadas a partir da venda de espaço publicitário *online*;
- Criadas a partir de atividades de intermediação digital que permitem aos utilizadores interagir com outros utilizadores e que podem facilitar a venda de bens e serviços entre eles;

- Criadas a partir da venda de dados gerados com base nas informações fornecidas pelo utilizador⁸.

As receitas fiscais seriam cobradas pelos Estados-Membros onde os utilizadores estivessem localizados e só se aplicariam a empresas com receitas totais anuais, a nível mundial, superiores a 750 milhões de euros e receitas na União Europeia superiores a 50 milhões de euros. Esta seletividade na tributação e consequente incidência nas maiores empresas tem em vista garantir que *start-ups* de pequena dimensão e negócios em expansão não sejam onerados. Estima-se que cerca de 5 mil milhões de euros, em receitas anuais, poderão ser gerados para os Estados-Membros, se o imposto for aplicado a uma taxa de 3%⁹.

3. Desenvolvimentos no âmbito da OCDE

Em 2017, na sequência do Relatório Final da Ação 1 de 2015, o G20 convocou o G20/OCDE *Inclusive Framework* (quadro institucional alargado)¹⁰ para prosseguir com o estudo da tributação do digital. Resultou desse esforço um relatório provisório, entregue em março de 2018, onde se prosseguiu com a descrição das características específicas e os desafios fiscais da digitalização da economia. Nesse documento, o G20/OCDE *Inclusive Framework* assumiu o compromisso de continuar a trabalhar para fornecer uma base de consenso até o final de 2020. Assim, logo em maio de 2019, aprovou um programa de trabalho, endossado pelos Ministros e Líderes das Finanças do G20, em junho de 2019, que girava em torno de dois pilares – *Pilar 1* e *Pilar 2* – que poderiam formar a base para um consenso alargado, como se pretendia.

O *Pilar 1* procura adaptar o sistema tributário internacional a novos modelos de negócio por meio de uma revisão coerente e simultânea das regras de alocação de lucros e determinação donexo ou conexão fiscalmente relevante. Pretende, nesse contexto, expandir a tributação de direitos de sistemas legais onde há uma atividade empresarial sustentada, ainda que desenvolvida de forma remota. Ao mesmo tempo, no âmbito deste pilar,

8 Cfr. art. 3.º da Proposta de Diretiva COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS).

9 Cfr. art. 4.º da Proposta de Diretiva COM(2018) 148 final 2018/0073 (CNS).

10 Em 2016, a OCDE e o G20 estabeleceram o *Inclusive Framework* no BEPS para permitir que os países e outras entidades interessadas trabalhassem com os membros da OCDE e do G20 para desenvolver algumas referências em questões relacionadas com o BEPS e rever e acompanhar a implementação de todo o Pacote BEPS. Mais de 100 países e entidades aderiram ao *Inclusive Framework*.

visa-se, também, melhorar significativamente a segurança fiscal, introduzindo mecanismos de prevenção e resolução de conflitos.

O *Pilar 2* pretende introduzir regras globais anti-erosão da base tributária para garantir um nível mínimo de eficácia na tributação, tendo em vista resolver as preocupações remanescentes do BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*). Para este fim, o *Pilar 2* permitiria a possibilidade de haver tributação adicional em determinados sistemas sempre que outros sistemas fiscais não exercessem o seu direito de tributação ou este estivesse abaixo dos níveis mínimos, a definir, de tributação efetiva.

Depois de vários relatórios¹¹, em 9 de outubro de 2020, o G20/OCDE *Inclusive Framework* aprovou um pacote que compreende o Relatório sobre o *Pilar 1 (Blueprint – Projeto)* e o Relatório sobre o *Pilar 2 (Blueprint – Projeto)* que refletem opiniões convergentes sobre uma série de recursos-chave de política, princípios e parâmetros de ambos os pilares, identificando as questões e diferenças que devem ser resolvidas nas próximas etapas, de modo a concluir o processo durante 2021. Apresentando, com esse objetivo, um esboço de legislação, diretrizes, regras e processos internacionais, necessários para permitir que os Estados implementem, numa base consensual, as soluções decorrentes dos dois pilares, nos seus ordenamentos¹².

3.1. Pilar 1

O *Pilar 1* visa adaptar as regras internacionais sobre a tributação dos lucros das empresas à natureza mutável dos modelos empresariais, incluindo a capacidade de as empresas desenvolverem a sua atividade sem uma presença física. Procura, nesse enquadramento, dar aos sistemas onde existe mercado, o direito de tributar parte dos lucros de certas empresas não residentes, prevendo a reafecção de uma parcela desses lucros globais aos sistemas jurídicos onde o grupo tem clientes ou utilizadores, mediante uma

11 *Public Consultation – Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One*, November 2019; *Public Consultation – Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal under Pillar Two*, December 2019; *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, January, 2020.

12 Após o pacote de outubro de 2020, foi lançada uma consulta pública sobre o *Pilar 1* e o *Pilar 2*. Nesse âmbito, aproximadamente 3500 páginas de comentários foram entregues, de empresas, sociedade civil, academia e organizações não governamentais. Seguiu-se uma reunião pública, em 14 e 15 de janeiro de 2021, onde os autores dos comentários os puderam desenvolver. Cfr. *Public Consultation Meetings – Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*, January 2021.

fórmula de repartição acordada, e com base numa definição comum de matéria tributável¹³.

O *Pilar 1* tem, por conseguinte, em vista a questão a alocação dos lucros e da conexão com o ordenamento jurídico. A título de síntese, pode dizer-se que:

- Aborda a questão da existência de atividades comerciais sem presença física;
- Determina onde o imposto deve ser pago e em que base;
- Determina qual a parte dos lucros que pode ou deve ser tributada onde os clientes e/ou utilizadores estão localizados.

O *Projeto do Pilar 1* define o âmbito de aplicação da nova lei tributária a favor dos sistemas onde há mercado, com base em dois elementos: por um lado, um limiar quantitativo e, por outro, um teste de atividade.

Em relação ao limiar quantitativo, este tem uma natureza dupla. Combina-se um volume de receita bruta de um grupo que deverá exceder os 750 milhões de euros e um certo limite de receita obtido no estrangeiro pelo grupo multinacional, cujo valor não foi definido no *Projeto*. A ideia de consagrar um duplo limite quantitativo tem como objetivo limitar a aplicação das novas regras unicamente às multinacionais de maior dimensão. Há, porém, certos setores e indústrias que escapam a estas regras, mesmo quando é ultrapassado o limiar quantitativo de receitas (*carve-out*). Estão, assim, excluídos, pela sua especificidade (tributação sobretudo ao nível local) e grau de regulação a que estão sujeitos, os setores económicos e industriais que tenham que ver com: a) recursos naturais (atividades de mineração, florestais, agrícolas, de pesca) e energias renováveis; b) serviços financeiros (atividade bancária e de seguros, gestão de ativos); c) construção de infraestruturas, venda e arrendamento de bens imóveis e d) transporte internacional aéreo e marítimo¹⁴.

13 Prevê-se a esse propósito, para sistemas onde exista mercado, um novo direito de tributação sobre uma parcela do lucro residual calculado no âmbito do grupo, a que se chama *Valor A (Amount A)*. Está ainda previsto um retorno fixo para certas atividades de marketing e distribuição, determinado de acordo com o princípio da independência (*Arm's Length Principle*), a que se chama *Valor B (Amount B)*. Cfr. OECD/G20, *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, OECD, 2020, pp. 123 e ss.

14 Cfr. OECD/G20, *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, op. cit., p. 22.

Quanto ao teste de atividade, ou seja, a existência ou não de umnexo relevante, a questão a resolver reveste grande complexidade, dado que cada país tem avançado com as suas ações, num contexto de descoordenação.

Identificam-se, a esse propósito, (i) diferentes aplicações do patamar a partir do qual se pode considerar que existe um estabelecimento estável, baseados: (i) numa presença económica significativa; (ii) presença digital (*estabelecimento estável serviço*); (iii) aplicação de retenções na fonte; e (iv) regimes especiais dirigidos a grandes multinacionais.

Nesse contexto, alguns países anunciaram a intenção de mudar o teste do estabelecimento estável (EE) para atender a elementos como a presença *online* ou digital, como é o caso de Israel, que o fez em abril de 2016, e da Índia, em 2019. Curiosamente, na Eslováquia, a medida foi dirigida a atividades levadas a cabo através de plataformas em linha (como, por exemplo, para intermediação de serviços de transporte e alojamento). De notar que todas estas medidas são aplicáveis a não residentes e permitem uma tributação, independentemente de uma presença física no país da fonte¹⁵.

No âmbito do *Projeto sobre o Pilar 1* é dado um passo em frente nessa reflexão, embora, naturalmente, sem que haja ainda uma uniformização. No contexto da análise feita, assinala-se que as regras sobre a conexão têm de ter uma aplicação diferente consoante se esteja perante serviços automáticos digitais (*Automated Digital Services – ADT*) ou atividades que têm como contraparte o consumidor (*Consumer Facing Business – CFB*). Para os ADT, o patamar da receita pode ser o único teste para estabelecer a relação. A própria natureza dos ADT permite que eles sejam fornecidos remotamente, tendo as empresas que os prestam, geralmente, um envolvimento significativo e sustentado com o mercado, mesmo que não haja uma presença física, que é um dos principais desafios para tributar a digitalização economia. Para os CFB, a capacidade de participar remotamente, num sistema onde exista mercado, é menos pronunciada, o que implica uma complexidade adicional.

Alguns dos membros do *Inclusive Framework*, procurando a simplicidade, preferem um elemento de conexão com base exclusivamente na receita. Outros membros, porém, consideram que um padrão mais elevado, em termos de conexão, é essencial para o CFB, propondo indicadores adicionais, que iriam além das vendas.

15 Cfr. OECD/G20, *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018*, OECD, 2018, pp. 134 e ss.

A fim de superar a clivagem entre os dois grupos, no *Projeto* sugere-se que fatores adicionais podem ser necessários para, no âmbito do CFB, demonstrar a existência de uma conexão relevante.

Nesse enquadramento, vários indicadores adicionais foram examinados, designadamente, (i) a existência de uma presença física sob a forma de um estabelecimento estável; (ii) ou na residência de entidade do grupo; (iii) uma presença física que fica aquém de um estabelecimento estável; (iv) as ações de publicidade direcionada e sustentada; e (v) atividades de promoção que apoiem as vendas no mercado de um determinado ordenamento.

Advoga-se, em nome da simplicidade, o teste da presença física. Considerando-se que o modo mais simples de estabelecer o nexa (além da mera venda) é através da verificação da existência de uma afiliada ou de um estabelecimento estável, dado que, em ambas as situações, as multinacionais terão de cumprir obrigações declarativas no Estado onde atuam. Significa este teste que o nexa aplicável a uma entidade do grupo (afiliada ou estabelecimento estável) se aplicará a todo o grupo. Entende-se, também, que, para estabelecer uma presença física ativa e sustentada, podem ser incluídas não apenas atividades de distribuição, mas também atividades de apoio direto às vendas no mercado. São exemplos dessas atividades a faturação e o pagamento na moeda local; a recolha de impostos diretos e indiretos; o transporte; a manutenção de *stocks* locais; a entrega transfronteiriça; o suporte pós-venda; a reparação e manutenção; a publicidade e promoção; e a adaptação dos produtos ou serviços ao mercado específico. As atividades locais devem, todavia, ter alguma conexão com as vendas. Não cumpre, portanto, esses requisitos, uma entidade que tenha sido criada com o objetivo de auxiliar a expansão futura do grupo, sem que tenha sequer instalações ou funcionários.

A questão de determinar se existe um estabelecimento estável do grupo não é, apesar do que foi sendo avançado, um problema fácil de resolver, dado que vários tratados com diferentes definições de estabelecimento estável podem estar em jogo (ou pode não haver tratado algum). Uma possibilidade, não isenta de riscos, seria adotar a definição de estabelecimento estável em qualquer tratado tributário que exista entre o Estado da residência de uma entidade do grupo e o Estado, ou sistema jurídico, onde existe um estabelecimento estável. Isto, naturalmente, desde que o

estabelecimento estável tenha uma ligação às receitas suscetíveis de ser reconduzidas ao âmbito de atividade do grupo¹⁶.

3.2. Pilar 2

O *Pilar 2* tem como objetivo limitar a concorrência fiscal excessiva, ao garantir que as empresas multinacionais estarão anualmente sujeitas a um determinado nível mínimo de imposto sobre todos os seus lucros. Neste sentido, permitirá que os sistemas aumentem o valor do imposto pago por grandes multinacionais para um nível mínimo efetivo, deixando aos países, individualmente, a liberdade de decidir as características dos seus próprios sistemas fiscais. Tal tributação mínima efetiva do lucro das empresas limitará, espera-se, as oportunidades de elisão fiscal.

O *Pilar 2* tem, portanto, sobretudo em vista evitar a erosão da base tributária. De um modo sucinto pode dizer-se que:

- Ajuda a impedir a transferência de lucros para sistemas com impostos baixos ou inexistentes, hoje facilitada por novas tecnologias;
- Assegura que um nível mínimo de imposto é pago pelas empresas multinacionais;
- Equipara as empresas tradicionais às digitais.

Este segundo pilar, ao assegurar que as empresas multinacionais pagam um valor mínimo de imposto, independentemente da localização da sociedade-mãe ou dos sistemas onde atua, ambiciona, ao fim e ao cabo, resolver os desafios que fiquem por solucionar no âmbito do *Pilar 1*. Um desses desafios é, por exemplo, a tributação dos intangíveis, nem sempre fluida. Ora, ao fazer do imposto mínimo global o elemento central, supostamente, lidará com os restantes problemas de erosão da base tributária e transferência do lucro (BEPS).

Esta tributação mínima aplica-se às empresas multinacionais, sempre que estas ultrapassem o limiar dos 750 milhões de euros de receitas brutas¹⁷ e a taxa de tributação efetiva for inferior a uma taxa a definir.

16 Cfr. OECD/G20, *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, op. cit., pp. 64 e ss.

17 Cfr. OECD/G20, *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, OECD, 2020, p. 15.

A *taxa de tributação efetiva* será determinada no âmbito de cada sistema onde atua a multinacional, com referência à base tributária e impostos aplicáveis, repartidos de acordo com uma fórmula.

Para efeitos de aplicação destes mecanismos, é igualmente considerada uma definição comum de imposto necessariamente ampla que reflita a prática de organizações como a OCDE, União Europeia, Fundo Monetário Internacional, Nações Unidas e Banco Mundial.

Sempre que a *taxa de tributação efetiva* estiver abaixo da taxa mínima, a multinacional, tal como já referimos, será sujeita a um incremento da tributação, de modo a assegurar o cumprimento do limiar mínimo da tributação. Isso será feito através da aplicação de mecanismos de compensação que permitem ao Estado da residência ou ao Estado da fonte aumentar a tributação, compensando, assim, o imposto que num outro sistema ficou aquém do limiar mínimo¹⁸.

Ficam de fora da incidência desta tributação mínima quer as pequenas e médias empresas – estando naturalmente incluídas as que operam plataformas digitais –, quer todas as outras entidades que, independentemente das receitas brutas e, por conseguinte, da taxa de tributação efetiva, sejam: fundos soberanos, fundos de pensões, entidades de fins não lucrativos e as entidades que não façam parte de um grupo sujeito a consolidação, podendo, neste último caso, o impacto, na nossa análise, ser mais provável. Acontecerá se a plataforma digital for operada por sociedade ou entidade que se enquadre no grupo das chamadas entidades órfãs, isto é, que não faça parte de um grupo multinacional, não estando por isso sujeita às regras deste *Pilar 2*, mesmo que tenha mais de 750 milhões de euros de receitas brutas.

Esta tributação mínima não implica necessariamente que os Estados fiquem impossibilitados de conceber os seus sistemas fiscais como muito bem entendam, no exercício da sua soberania fiscal, podendo decidir tributar, ou não, certos tipos de atividades e escolher a taxas que queiram

¹⁸ Para assegurar a tributação mínima, são sugeridos vários mecanismos que devem atuar de forma articulada. Destacamos, no âmbito desses mecanismos, a Regra de Inclusão de Rendimento – *Income Inclusion Rule* (IIR) – e a título subsidiário a Regra dos Pagamentos Subtributados – *Undertaxed payments rule* (UTPR). O primeiro mecanismo funciona como uma regra de imputação de rendimentos de entidades não residentes sujeitas a um regime fiscal privilegiado (*controlled foreign company rule*), desencadeando a imputação do rendimento ao nível do acionista quando o rendimento da afiliada é tributado abaixo de uma taxa mínima. O segundo funciona como um imposto adicional a aplicar no sistema onde têm origem os pagamentos. Para mais desenvolvimentos, ver OECD, *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, op. cit., pp. 123 e ss.

aplicar. O que reconhece a outros sistemas é a possibilidade de aplicar uma taxa de imposto adicional quando um determinado rendimento seja tributado abaixo do limiar fixado, desde que isso não implique uma tributação onde não se realizam lucros ou, até, uma dupla tributação; pelo que essas questões devem ser devidamente acauteladas.

4. Desenvolvimentos mais recentes e perspectivas futuras

A propósito dos desenvolvimentos e perspectivas futuras, referir-nos-emos aos promovidos pela Comissão Europeia, G7, OCDE e G20, por serem os mais relevantes até à data.

Na sequência do grande passo que foi dado, no sentido de fazer as duas propostas de diretiva ousadas a que aludimos no ponto 2, a Comissão europeia promoveu mais desenvolvimentos dignos de nota.

Em julho de 2020, adotou um plano de ação ambicioso¹⁹ para tornar a tributação mais justa, simples e adaptada às tecnologias modernas e produziu a Comunicação sobre a Boa Governação Fiscal dentro e fora da União Europeia²⁰, que visa reforçar ainda mais a promoção da transparência e da tributação justa na União, tanto a nível europeu como mundial.

Em 22 de março de 2021, e com interesse muito especial para o tema de que tratamos, foi aprovada a Diretiva (UE) 2021/514 do Conselho que altera a Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e que consagra, entre outras soluções, a troca automática obrigatória de informações comunicadas pelos operadores de plataformas digitais²¹ e, também, a comunicação de rendimentos relativos a *royalties*²².

Surpreendentemente, numa comunicação de 18 de maio de 2021, com o título: *uma tributação das empresas para o século XXI*²³, adere radicalmente às propostas da OCDE, materializadas nos *Pilares 1 e 2*, dizendo que a visão da Comissão para o futuro quadra com eles. Nesse contexto, compromete-se a agir no sentido de implementar aqueles planos, anunciando que o curso a

¹⁹ COM(2020) 312 final.

²⁰ COM(2020) 313 final.

²¹ Ver art. 8.º-AC da Diretiva (UE) 2021/514.

²² Ver art. 8.º, alínea f), da Diretiva (UE) 2021/514.

²³ European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Business Taxation for the 21st Century*, COM(2021) 251 final.

seguir será diferente do estabelecido nas propostas de diretivas relativas ao imposto sobre os serviços digitais²⁴ e a presença digital significativa²⁵, pelo que aquelas propostas serão retiradas. Sugerindo, em sua substituição, duas propostas de diretivas, uma para implementar o *Pilar 1* e outra para implementar o *Pilar 2*²⁶.

Pouco tempo depois da tomada de posição da Comissão, a que acabámos de aludir, no domínio da reunião do G7, foram subscritas, em 5 de junho de 2021, muitas das ideias do *Pilar 1* e do *Pilar 2*, dando um ímpeto acrescido a este segundo pilar, tendo sido este aspeto, seguramente, o mais marcante. Fizeram-no ao acordar uma taxa mínima global que tem em vista assegurar que as multinacionais pagam pelo menos 15% de tributação em cada um dos Estados onde operem.

Neste contexto é igualmente reforçado o *Pilar 1* ao ser reafirmada a ideia de que as maiores multinacionais da área da tecnologia devem pagar imposto nos países onde operam, e não unicamente no local onde têm a sede do grupo (sociedade-mãe), sendo as regras que preveem a tributação das multinacionais, onde quer que elas atuem, aplicáveis às multinacionais que tenham pelo menos 10% de margem de lucro. Procurando-se que 20% do lucro acima daquela margem de 10% possa ser realocado e tributado nos países onde a multinacional atua²⁷.

Em julho de 2021, 131 países membros da G20/OCDE *Inclusive Framework*, representando mais de 90% do PIB global, aderiram à solução de dois pilares para enfrentar os desafios fiscais decorrentes da digitalização da economia. Esperando-se, agora, que na reunião dos ministros das finanças e governadores dos bancos centrais dos membros do G20, que teve lugar nos dias 9 e 10 de julho de 2021, essas soluções sejam também por eles subscritas²⁸.

24 COM(2018) 148 final.

25 COM(2018) 147 final.

26 Ver COM(2021) 251 final, p. 8.

27 Cfr. OECD, *Model Reporting Rules for Digital Platforms International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods*, OECD, June 2021.

28 No relatório a submeter à apreciação pelo secretário-geral da OCDE constam algumas evoluções relativamente aos *blueprint*. No âmbito do *Pilar 1*, destacamos, por um lado, o facto de as empresas abrangidas serem as empresas multinacionais (MNE) com faturação global acima de 20 mil milhões de euros e margem acima de 10% (ou seja, lucro antes de impostos/receita) com o limite de volume de negócios a ser reduzido para 10 mil milhões de euros, no prazo de 7 anos, caso a implementação venha a ser bem-sucedida; e, por outro, uma nova regra relativa à conexão, permitindo que, quando uma multinacional obtiver pelo menos 1 milhão de euros em receita num determinado mercado, ou para Estados com PIB inferior a 40 mil milhões de euros, 250 mil euros, lhe possa ser alocada uma

Conclusão

Estas regras são por agora mero *soft law* e a sua implementação pressupõe, naturalmente, que prossigam as negociações. Adiantamos, contudo, que o poder de influência destas orientações da OCDE é considerável, até pelo facto de serem normalmente subscritas por grandes blocos económicos. O recente anúncio por parte dos Estados Unidos de que subscreveriam uma tributação mínima teve um efeito dinamizador em todos estes desenvolvimentos. Prova disso é o que constatámos no âmbito da comunicação da Comissão *uma tributação das empresas para o século XXI*, onde se adere completamente às orientações da OCDE, sobrepondo-as, inclusive, aos próprios desenvolvimentos que a própria Comissão consagrou anteriormente.

Na União Europeia, perante a demora em aprovar as propostas de diretivas, com destaque para a que consagrava a tributação do digital, pelo menos 10 Estados-Membros²⁹ avançaram com a tributação do digital numa base unilateral, gerando algumas represálias, em termos comerciais, por parte dos EUA que, entretanto, com a mudança de administração, colocam agora a tónica nas negociações a nível global, mais concretamente no contexto da OCDE. Ora, esta nova realidade vai, inevitavelmente, impor uma abordagem do topo para a base, deixando pouca manobra aos vários Estados ou até aos blocos económicos, como a União Europeia, para terem abordagens próprias. Com a agravante da pressão que se faz entre pares e o receio por parte dos Estados de serem marginalizados se não aderirem a esses impulsos internacionalistas, que têm por base documentos técnicos de débil base democrática. Os próprios países em desenvolvimento, ou os países que, por opção ideológica ou eficiência, cobrem impostos mais baixos, também serão condicionados nas abordagens por que podem optar. Admitimos que o facto de estas matérias contenderem com as regras da própria Organização Mundial do Comércio pressupõe que a discussão se faça num plano mais alargado. Contudo, parece-nos que é necessário considerar sempre o centenário princípio *taxation without representation* e as idiossincrasias de cada Estado.

parte do lucro. No âmbito do *Pilar 2*, a taxa de tributação mínima, tal como no âmbito do G7, também foi fixada em 15%. Ver, OECD, *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, OECD, Paris, July 2021, disponível em www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2021.pdf.

29 “FISC Workshop on Digital Taxation of the European Parliament”, 12 February 2021, Text of the speech by Prof. J. Owens.

A tributação dos detentores de plataformas digitais de intermediação da economia colaborativa será, portanto, cada vez mais determinada no plano global, e não tanto pelos Estados ou organizações regionais, como é o caso da União Europeia. Pelo que o modelo da tributação a que estarão sujeitas se deve aí procurar, concretamente nos *Pilares 1 e 2* (Globe) da OCDE.

Referências

European Commission, *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council – Business Taxation for the 21st Century*, COM(2021) 251 final.

OECD, *Model Reporting Rules for Digital Platforms International Exchange Framework and Optional Module for Sale of Goods*, OECD, June 2021.

_____, *OECD Secretary-General Tax Report to G20 Finance Ministers and Central Bank Governors*, OECD, Paris, July 2021, disponível em www.oecd.org/tax/oecd-secretary-general-tax-report-g20-finance-ministers-july-2021.pdf.

OECD/G20, *Base Erosion and Profit Shifting Project*, 2013.

_____, *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Interim Report 2018*, OECD, 2018.

Public Consultation – Secretariat Proposal for a “Unified Approach” under Pillar One, November 2019;

_____, *Public Consultation – Global Anti-Base Erosion (GloBE) Proposal under Pillar Two*, December 2019;

_____, *Statement by the OECD/G20 Inclusive Framework on BEPS on the Two-Pillar Approach to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy*, January, 2020.

_____, *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Report on Pillar One Blueprint*, OECD, 2020.

_____, *Tax Challenges Arising From Digitalisation – Report on Pillar Two Blueprint*, OECD, 2020.

_____, *Public Consultation Meetings – Reports on the Pillar One and Pillar Two Blueprints*, January 2021.

Oliveira, Piedade Costa de, “Digital Single Market: electronic commerce and collaborative economy”, in *UNIO – EU Law Journal*, Vol. 5, No. 2, July 2019, pp 4-14.