



Universidade do Minho
Escola de Direito

Carlos Silva de Andrade

Tributação dos Rendimentos Empresariais à Luz da Economia da Informação na União Europeia

dezembro de 2021



Universidade do Minho
Escola de Direito

Carlos Silva de Andrade

**Tributação dos Rendimentos
Empresariais à Luz da Economia
da Informação na União Europeia**

Dissertação de Mestrado
Mestrado em Direito Tributário

Trabalho efetuado sob a orientação do
Professor Doutor João Sérgio Feio Antunes Ribeiro

DIREITOS DE AUTOR E CONDIÇÕES DE UTILIZAÇÃO DO TRABALHO POR TERCEIROS

Este é um trabalho académico que pode ser utilizado por terceiros desde que respeitadas as regras e boas práticas internacionalmente aceites, no que concerne aos direitos de autor e direitos conexos.

Assim, o presente trabalho pode ser utilizado nos termos previstos na licença abaixo indicada.

Caso o utilizador necessite de permissão para poder fazer um uso do trabalho em condições não previstas no licenciamento indicado, deverá contactar o autor através do RepositóriUM da Universidade do Minho.



Atribuição-NãoComercial-SemDerivações

CC BY-NC-ND

<https://creativecommons.org/licenses/by-nc-nd/4.0/>

AGRADECIMENTO

Agradeço a Universidade do Minho - Escola de Direito - pela transmissão de princípios e valores que certamente serão de grande valia para o meu futuro acadêmico e profissional. Um agradecimento a todos os Professores em especial ao Professor Joaquim Freitas da Rocha pelos seus valiosos ensinamentos e incentivos. O mais profundo agradecimento e reconhecimento ao Professor e orientador João Sérgio Ribeiro, pelas suas orientações e disponibilidade e, sobretudo, por ter despertado em mim o interesse pelo direito fiscal internacional. A todos da equipe acadêmica, muito obrigado.

DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE

Declaro ter atuado com integridade na elaboração do presente trabalho acadêmico e confirmo que não recorri à prática de plágio nem a qualquer forma de utilização indevida ou falsificação de informações ou resultados em nenhuma das etapas conducente à sua elaboração.

Outrossim, declaro que conheço e que respeitei o Código de Conduta Ética da Universidade do Minho.

RESUMO

Tributação dos Rendimentos Empresariais à Luz da Economia da Informação na União Europeia

Em poucos momentos da história o direito fiscal se revelou tão importante como nos tempos atuais. Isto não é por acaso, pois com a reconfiguração progressiva do papel do Estado, nomeadamente a partir do fim da idade média, a fiscalidade passou a ser o centro das preocupações não apenas para os agentes públicos ligados ao Estado fiscal, mas também para os contribuintes, porque, a partir de um pacto político, simplificado aqui como contrato político-social, estes se comprometeram a contribuir para a manutenção do próprio Estado fiscal-social. Ocorre que, fenômenos como a internacionalização (globalização) dos mercados, circulação rápida de riquezas, e agora principalmente com velocidade, abrangência e profundidade das novas tecnologias, as bases e manifestações da economia vem passando por mudança sérias. A aplicação do direito fiscal (um direito de sobreposição), que foi pensada para um mundo material/físico, vem revelando crises diante dessa nova realidade, como no caso da tributação dos rendimentos empresariais na economia da informação. É neste sentido, e olhando para a difusão de poder, corrosão da soberania e autoridade dos Estados fiscais pelas grandes empresas do segmento, que se busca com a presente dissertação identificar crises de aplicação das regras fiscais, neste quadro já muito alterado pela desmaterialização das relações para, a partir daí, tentarmos contribuir no encontro de respostas ao questionamento se o Estado fiscal cumprirá ou não o seu papel assumido, ao menos no âmbito interno dos Estados Membros da União Europeia.

Palavras Chaves: Economia digital, tributação sobre a economia da informação, Estado fiscal, União Europeia.

ABSTRACT

Taxation of Corporate Income in the Light of the Information Economy in the European Union

In a few moments in the history, tax law has revealed itself as important as it is today. The reason is that, considering the progressive reconfiguration of the role of the State, namely from the end of the Middle Ages, taxation became the center of concerns not only for public agents linked to the State, but also for taxpayers, because a political pact, simplified here as a political-social contract, they pledged to contribute to the maintenance of the fiscal-social State, too. It happens that, the globalization of markets, rapid circulation of wealth, and nowadays mainly with the speed, scope and depth of technologies, over the economy have been undergoing serious change. The application of tax law (an overlapping law), which was designed for a material/physical world, has revealed crises in the face of this new reality, as in the case of corporate income taxation in the information economy. It is in this way, and looking at the diffusion of power, erosion of the sovereignty and authority of the tax States by the large companies in this ecosystem, that the present dissertation seeks to identify crises in the application of tax rules, in this framework that has already been greatly altered by the dematerialization of relations to, from there, try to contribute to finding answers to the question whether the fiscal State will fulfill its assumed role or not, at least within the internal scope of the Member-States of the European Union.

Key Words: Digital economy, taxation on the information economy, fiscal state, European Union.

ÍNDICE

DIREITOS DO AUTOR E CONDIÇÕES DE USO	ii
AGRADECIMENTOS	iii
DECLARAÇÃO DE INTEGRIDADE	iv
RESUMO	v
ABSTRACT	vi
LISTA DE ABREVIACÕES E SIGLAS	ix
INTRODUÇÃO	01
O ESTADO DA ARTE	06
CAPÍTULO I	
Rendimentos Empresariais	11
1.1 A atividade empresarial e a tributação	11
1.2 Enquadramento Jurídico do rendimento empresarial na UE	12
1.3 Tributo direto - o que é tributado	14
1.4 Onde tributar	15
1.5 Comércio e economia da informação	17
1.6 A relação jurídica-tributária e os Estados-Membros	18
CAPÍTULO II	
A economia da Informação e a tributação	20
2.1 Da economia tradicional à economia da informação	20
2.2 Enquadramento Jurídico do tema	21
2.3 A economia da informação no mercado comum europeu	23
2.4 A tributação direta na economia da informação	25
2.5 A concorrência fiscal e a Ação 5 do BEPS	27
CAPÍTULO III	
Rendimentos empresariais na UE no âmbito da economia da informação	29
3.1 As rendas como resultado do comércio eletrónico	29
3.2 A erosão da base fiscal e as liberdades no ambiente europeu	30
3.3 Elemento de conexão - territorialidade e a economia da informação	32
3.4 O estabelecimento permanente (estável)	33
3.5 A fiscalidade e alguns problemas com o comércio eletrónico	35

3.6 Uma realidade mais ampla do que a fiscalidade	37
3.7 As abordagens das Autoridades Europeias	40
CAPÍTULO IV	
O Estado Fiscal (buscas por solução dos problemas)	42
4.1 A escolha do modelo	42
4.2 O impacto sobre o estado social (um estado mínimo?)	44
4.3 Caminhos apontados	47
4.3.1 Pilar 1	47
4.3.2 Pilar 2	51
4.3.3 Propostas para novos caminhos no Velho Mundo	54
4.4 Lições de Direito comparado	55
CONSIDERAÇÕES FINAIS	59
BIBLIOGRAFIA	62

LISTA DE ABREVIATURAS

Art. -	Artigo
BEPS -	Base Erosion and Profit Shifting
CE -	Comissão Europeia
CIRC -	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
CMOCDE -	Convenção Modelo da OCDE
CRP -	Constituição da República Portuguesa
Dec. -	Decisão
DL. -	Decreto-Lei
DR -	Diário da República
E.E. -	Estabelecimento Estável
OCDE -	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
p. -	Página
PRC -	Processo
UE -	União Europeia
Vol -	Volume

INTRODUÇÃO

A sociedade global ao longo de boa parte de sua história passou a ver a justiça social como um ideal que, nas últimas décadas, tem cada vez mais se colocado como imperativo, caracterizando-se mesmo como condição para a sobrevivência da maioria enquanto espécie.

Isso porque, considerado o caráter de escassez dos recursos materiais necessários para a manutenção da vida, aspecto que convoca reflexões profundas sobre economia, portanto outra área do conhecimento, justiça social deve ser tratada no sentido de permitir que cada um tenha acesso a um mínimo de recurso material para sobrevivência.

Lembramos que a evolução do pensamento político e jurídico no final da idade média caminhou ainda mais rápido no sentido de que a organização enquanto sociedade não poderia prescindir da busca pela aclamada justiça social e, neste sentido, a organização política da sociedade moderna, no contexto de um contrato social trouxe a tributação e mesmo o dever de pagar impostos como contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de todos os membros da comunidade organizada em Estado¹, ente que passou a se apresentar com uma nova configuração.

Assim considerado, o papel do tributo como instrumento² e mesmo como meio para realização de direitos fundamentais, é fácil perceber que não é por acaso que, em sua maioria, a sociedade, organizada a partir da doutrina liberal burguesa³, passou a trazer em linha de consideração, em um de seus primeiros planos e ao lado dos deveres fundamentais, o papel da fiscalidade, com vistas a satisfação das necessidades financeiras do Estado e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza.⁴

Parece-nos que o agente político ao assegurar no plano jurídico-constitucional a necessidade de repartição dos rendimentos e da riqueza, como ocorre no plano da

¹ Cfr. José Casalta Nabais - *O dever fundamental de pagar impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 185.

² A propósito, no curso da história a tributação assumiu funções que poderíamos, para os tempos mais modernos, resumir em funções fiscal e extrafiscal. Ver por tudo: José Casalta Nabais, *O dever fundamental de pagar impostos...*, op. cit., p. 629-669. Ainda sobre as funções dos tributos no curso da história, ver: Michael Keen e Joel Slemrod, *Rebelions, Rascals and Revenue - Tax follies and wisdom through the ages*, New Jersey, Princeton University Press, 2021.

³ Tem-se como marco da sociedade liberal a revolução burguesa do Século XVIII (Revolução Francesa, 1789).

⁴ Portugal - Constituição da República Portuguesa, artigo 103, disponível em: <https://www.parlamento.pt/Legislacao/Paginas/ConstituicaoRepublicaPortuguesa.aspx>. (Acesso em 20.08.2021)

constituição de grande parte dos Estados ocidentais, outra coisa não fez senão apontar o caminho para a manutenção de um mínimo de justiça social, por meio do sistema fiscal.

Dessa forma, revela-se pertinente o tema aqui trazido na medida em que os modernos e recentes avanços da tecnologia, sobretudo com a Rede Mundial de Computadores (Internet), a par de provocarem rupturas em figuras e conceitos tradicionais do mercado, influenciar e condicionar de maneira constante a economia, vem causando impactos na fiscalidade dos Estados em plano internacional, o que, por consequência, afeta e muitas vezes fulmina qualquer tentativa de busca por justiça social, ainda que no plano puramente formal⁵.

A partir dessas primeiras linhas, já é possível perceber que a densificação da questão tributação dos rendimentos empresariais à luz da economia da informação⁶ na União Europeia apoia-se em uma dogmática muito mais ampla do que a relação jurídica tributária, pois tem como pano de fundo o cumprimento não apenas da lei, mas das normas e princípios que, pelo menos em tese, ao nível dos Estados-Membros deveria voltar-se a procura de um mínimo de bem-estar social.

Sabemos que a matéria prima para a produção intelectual no campo do Direito são as normas jurídicas e as leis, não os acontecimentos⁷ e, considerado o fato de que a busca por um mínimo de justiça social ganhou status jurídico, o presente trabalho buscará identificar se há observância a essas normas (e leis) por parte do segmento da economia da informação, tendo em conta aquilo que diz respeito a necessidade de contribuir para a manutenção de um mínimo de justiça social no âmbito da União Europeia.

Assim, o que se buscará saber é se as normas destinadas a perseguir um mínimo de justiça social, no âmbito do sistema fiscal dos Estados-Membros vêm sendo observadas

⁵ A pertinência temática se coloca pois, parece que cada vez mais a investigação científica deve estar orientada “para quê”, em substituição a tradicional indagação “por quê”. Neste sentido, pode ser encontrado um pensamento bem desenvolvido por Mario Murteira - *Globalização*, Lisboa, Quimera Editores, 2003, p. 64. Ora, parece que o “para quê” uma investigação em sede do Curso de Mestrado na área fiscal, tem como resposta: contribuir para compreensão de que a fiscalidade também no âmbito da economia da informação na União Europeia tem um papel de contributo essencial com o estabelecimento e manutenção de um mínimo de justiça social no seio dos Estados-Membros, nomeadamente porque a economia passa em maior parte pelo digital.

⁶ Importante destacar que, em determinados escritos, a expressão «economia digital», termo que se credita inicialmente à doutrina japonesa, é tratado como sinónimo de «economia da informação», em outro momento, encontramos a denominação de «Internet Economy» e, mais recente, encontramos «digitalização da economia». Usaremos aqui «economia da informação», denominação que, assim como «economia digital», parece traduzir uma ideia mais ampla e assim comportar todas as nuances da economia relacionadas às inovações nos últimos 50 anos.

⁷ Cfr. Luís Poças - *Manual de investigação em Direito - Metodologia da preparação de teses e artigos jurídicos*, Coimbra, Almedina, 2020, p. 10.

pelas pessoas coletivas que atuam no segmento da economia digital naquilo que diz respeito a tributação dos rendimentos.

Observem, falamos aqui da manutenção de um mínimo de bem-estar social ao nível dos Estados-Membros, e não da União, já que o espírito da própria União Europeia em tudo milita para que qualquer indicativo de estado social, ou bem-estar social, seja sepultado em nome de um mercado comum⁸.

Com efeito, não estamos aqui neste primeiro momento assegurando que as pessoas coletivas que atuam no segmento da economia digital pagam muito, pagam pouco ou não pagam tributos sobre os seus rendimentos. O que se procura é saber se prestam o contributo indispensável a uma vida em comum e próspera de toda a União Europeia e de seus Estados-Membros.

Neste sentido, a análise percorrerá em forma exploratória o âmbito de dois grandes círculos, a saber: primeiro, a tributação direta sobre as pessoas coletivas na União Europeia a partir da identificação do tradicional nexos jurídico formal que autoriza a tributação dos rendimentos (Estabelecimento Estável); segundo, a tributação direta sobre as pessoas coletivas na União Europeia no âmbito da economia digital, e aqui pontuar incompatibilidades e crises para identificação do tradicional nexos jurídico que autoriza a tributação dos rendimentos no âmbito da economia da informação.

Será a intersecção destes dois círculos o *locus* de densificação do trabalho, pois será aqui que se buscará identificar as crises no cumprimento dos princípios, das leis fiscais e os comportamentos (no âmbito fiscal) das pessoas coletivas que, em primeira análise, levam, em tese, a erosão da base fiscal e, por conseguinte de uma clara interferência na busca por justiça social no âmbito dos Estados-Membros.

Ainda em sede introdutória, uma outra nota de relevância deve ser no sentido de que o debate sobre a erosão da base fiscal dos Estados-Membros não está afeta apenas as pessoas coletivas que atuam no segmento da economia digital. Ao contrário, diz respeito a todos os segmentos da economia, como teremos a oportunidade de pontuar adiante.

⁸ Por todos, ver o Professor da Universidade de Coimbra António José Avelãs Nunes - *O neoliberalismo e a chamada constituição europeia. A morte anunciada do "modelo social europeu"*, Conferência proferida no salão Nobre da Faculdade de Direito da USP, no dia 8 de agosto de 2007, na Abertura da Semana Comemorativa do 180º Aniversário da Escola do Largo de S. Francisco. Disponível em: https://www.fd.uc.pt/~anunes/pdfs/conf_5.pdf. (Acesso em 10.10.2021).

Dito isto, e com o propósito de atingir o objetivo, o presente trabalho será distribuído em quatro capítulos, a saber:

O primeiro se ocupará de uma aproximação à fiscalidade direta sobre a pessoa coletiva, no âmbito da União Europeia. Aqui serão trazidos à luz, de modo expositivo, os principais instrumentos normativos e eventuais vicissitudes relacionadas a tributação direta das pessoas coletivas, com destaque para a importância das Diretivas e Regulamentos no âmbito da União Europeia e mesmo das Convenções firmadas com Estados terceiros, tudo sempre atento à liberdade de escolha do investidor (livre iniciativa econômica), a livre circulação de trabalhadores e de mercadorias, de estabelecimento, de prestação de serviços, de capitais, e o direito de propriedade.

O segundo capítulo ocupará da aproximação à fiscalidade direta sobre a pessoa coletiva, mas já no âmbito da economia digital. Nesta passagem, terá lugar de destaque a identificação dos elementos caracterizadores dessa economia, bem como as questões surgidas em torno destes elementos, procurando-se sempre identificar proximidades (ou não) entre a economia convencional e a economia da informação para fins tributários, tudo já apontando para as dificuldades encontradas pelos Estados-Membros na tributação das rendas, tema a ser desenvolvido no capítulo seguinte.

O terceiro capítulo será dedicado a análise das crises surgidas com a economia da informação naquilo que diz respeito ao cumprimento das normas jurídicas e leis fiscais, com especial abordagem da questão do nexo estabelecido entre pessoa coletiva e o Estado-Membro, e o estabelecimento estável como fonte para a tributação.

Neste terceiro capítulo, procuraremos trazer a dimensão axiológica da análise, uma vez que a crise das regras e a erosão das bases tributárias com a não submissão das rendas obtidas no âmbito da economia da informação ao regime fiscal dos Estados-Membros afetam diretamente a persecução de uma pretendida justiça social pelos Estados⁹, colocando-os cada vez mais distante de um ideal de bem-estar social mínimo, com direito à saúde, à educação, à segurança, à redução das desigualdades entre seus concidadãos.

⁹ Uma primeira advertência aqui já deve ser feita: não se imagina a implantação de um sistema socialista ou comunista a partir da tributação. Isso não passa na cabeça nem mesmo de um principiante, mas atento acadêmico, que já no primeiro plano conseguirá ver a antinomia entre a existência de «estado» e socialismo ou comunismo.

Procurar-se-á trazer aqui o papel e o posicionamento da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) sobre o Estabelecimento Estável (EE) e a tentativa de preservação dos interesses dos Estados exportadores de capital, no contexto do debate sobre a tributação na fonte ou na residência, quanto as rendas resultantes do comércio eletrônico, assim como daremos nota dos recentes debates acerca da formação de um consenso sobre o Pilar 1 e Pilar 2.

No quarto capítulo, procuraremos trazer à mesa notas comparativas entre sistemas fiscais do Brasil e da União Europeia, com o propósito de identificar em um plano geral qual das estruturas tem revelado vantagem ou evolução, quando analisada a questão da fiscalidade internacional a partir do critério da exigência tributária na residência ou da fonte. Tudo isso com o propósito de colocar uma mensagem para uma possível solução dos problemas apresentados no capítulo anterior.

O ESTADO DA ARTE

A questão que se pretende abordar no presente trabalho será apresentada em três recortes, a saber: rendimentos empresariais, economia da informação, e fiscalidade na União Europeia.

A partir desses marcos, o que se pretende é a aproximação a uma realidade que cada vez mais incomoda os estados fiscais e diz respeito à base fiscal, portanto a possível redução de arrecadação verificada (também) por conta da utilização das novas tecnologias nos modelos de negócios e que, em tese, afeta todas as espécies de tributos, entre eles o imposto sobre rendimentos das pessoas coletivas, com o qual nos ocupamos aqui.

Em primeira impressão, o trato de uma realidade que vem se modificando no curso do tempo e leva, em hipótese, a redução da capacidade arrecadatória, exigiria uma abordagem comparativa com um outro quadro cronológico, outras realidades longevas do direito fiscal, essas já tratadas, e com distinção, por doutrinadores da maior envergadura intelectual como Alberto Xavier¹⁰, Saldanha Sanches¹¹, José Casalta Nabais¹², entre tantos outros, apenas para ficar nos limites da doutrina portuguesa.

Importa dizer também que uma abordagem comparativa, sobretudo se levarmos em conta escalas de grandezas, ou valores¹³, transbordaria de nossos propósitos, uma vez que o que prende nossas atenções aqui é, especificamente, o rendimento da pessoa coletiva tratado em um contexto específico: a economia da informação, ou economia digital.

É importante observar que as profundas e transversais transformações em escala global, nomeadamente nos últimos cinquenta anos, provocaram excelentes reflexões no âmbito da tributação, no que se relaciona a economia da informação.

Rita Calçada Pires em sua tese nominada “Tributação internacional do rendimento empresarial gerado através do comércio eletrónico”; Arvide Aage Skaar em

¹⁰ Cfr. Alberto Xavier - *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed. Coimbra, Almedina, 2017.

¹¹ Cfr. José Luís Saldanha Sanches - *Manual de Direito Fiscal*, 3.ª ed. Coimbra, Coimbra Editora, 2007.

¹² Cfr. José Casalta Nabais - *O dever fundamental de pagar impostos...*, *Op. Cit.*

¹³ Evidente que a história da fiscalidade europeia e mesmo global nunca antes viveu realidade semelhante a atual, com influência tão forte das tecnologias e que pudesse servir de comparação. Dito de outra forma, reconhecido que o direito fiscal é um direito de sobreposição e a realidade econômica sobre o qual se assenta para fins dessa análise (economia da informação) não teve paralelo na história, logo, qualquer tentativa no sentido de uma comparação tendo como parâmetro o volume de arrecadação, mesmo que envolvesse apenas o rendimento das pessoas coletivas, conduziria o estudioso a equívocos, pois seriam comparadas realidades diferentes e os resultados seriam inverídicos.

"Permanent Establishment: Erosion of Tax Treaty Principle"¹⁴, e "Erosion of the Concept of the Permanent Establishment: electronic commerce"; ambos no âmbito da produção doutrinária europeia; Reuven S. Avi-Yonah¹⁵ em seu "Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State", na doutrina dos Estados Unidos da América; e ainda José Roberto e Adassah Laís Santana¹⁶ em "Tributação 4.0"; Paulo Ayres Barreto¹⁷ em "Estudos Tributários sobre a Economia digital" estes no âmbito doutrina brasileira, sem prejuízo de outros tantos especialistas aqui não nominados, são, ao nosso ver, apenas alguns dos responsáveis por boas e profundas reflexões já produzidas sobre o tema tributação na economia digital.

Também não podemos deixar de notar importante evoluir dos debates consolidados nos diversos estudos da União Europeia e mesmo naqueles produzidos no âmbito da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) acerca da tributação da economia digital, e que trazem abordagens esclarecedoras acerca das dificuldades encontradas não apenas pelos Estados Fiscais, mas também pelas empresas, enquanto contribuintes, para se conformarem ao regramento fiscal em diversos países¹⁸, quando se relaciona a economia digital.

Devemos destacar ainda o fato de que a questão da tributação sobre a economia digital, por conta da ubiquidade dos fenômenos tecnológicos tem como ponto de inflexão o local da incidência do tributo, sobretudo nas relações de venda, compra, arrendamento e prestação de serviços, e falamos aqui da tributação indireta, mas também sobre os lucros auferidos nestas operações, e aqui referimos a tributação direta, certo que em relação a esta os debates ganharam força nos últimos anos.

Vale lembrar que a questão do local da incidência do tributo, quando o fato gerador toca jurisdições distintas, foi tema há muito debatido nos Estados Unidos da América, que precedeu em muito até mesmo o advento das atuais tecnologias e mesmo da Internet¹⁹.

¹⁴ Cfr. Arvide Aage Skaar - *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, 2nd Edition, Kluwer Law International, Netherland, 2020.

¹⁵ Cfr. Reuven S. Avi-Yonah - Reuven S. Avi-Yonah - *Globalization, Tax Competition, and the Fiscal Crisis of the Welfare State*, Michigan USA, Harvard Law Review n. 7, 2000. Disponível em: <https://repository.law.umich.edu/cgi/viewcontent.cgi?article=1049&context=artides>. (Acesso em 15.01.2021).

¹⁶ Cfr. José Roberto Afonso e Adassah Laís Santana (Coord.) - *Tributação 4.0*, Almedina, São Paulo, 2020.

¹⁷ Cfr. Paulo Ayres Barreto - *Estudos Tributários sobre a Economia digital*, São Paulo, Editora Noeses, 2021.

¹⁸ Cfr. OECD (2015) - *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241046-en>. (Acesso em 15.10.2021)

¹⁹ Ver, entre outros, Steven Maguire - *State Taxation of Internet Transactions*, Congressional Research Service R41853, 7 de maio de 2013. Disponível em: <https://fas.org/sgp/crs/misc/R41853.pdf>. (Acesso em 09.10.2021).

Observa-se também que não foi a digitalização da economia que inseriu na pauta dos estudiosos do direito fiscal internacional o debate sobre onde e mesmo o que tributar. As convenções internacionais sobre tributação, algumas estabelecidas ainda no século XIX²⁰, são reveladoras de que a questão há muito vem sendo abordada.

Entretanto, não há como negar que as tecnologias mais recentes (sobretudo a Internet) imprimiram novos modelos de negócios, novas formas de comércio e circulação de riquezas, o que passou a exigir novo posicionamento dos contribuintes e dos estados fiscais e tornou o debate, em escala global, ainda mais necessário.

Fato é que em 1996,²¹ no ambiente dos grupos de trabalho da OCDE, passamos a ter registro das primeiras abordagens acerca das implicações do avanço das tecnologias sobre a tributação, em particular sobre o comércio eletrônico²², inicialmente o trabalho se deu em uma tentativa de aproximar realidade virtual à realidade física ("fiscalidade") como forma de ajuste das regras de incidência de tributos nas operações realizadas pela via eletrônica²³.

Chegamos aos primeiros anos do Século XXI com a questão da tributação dos rendimentos empresariais à luz da economia da informação colocado à mesa, e suscitando debates como nunca antes, não apenas no âmbito dos Estados-Membros. Neste caso destaque merecem países como a França²⁴ que, em julho de 2019, estabeleceu tributação sobre as grandes empresas da economia digital (google, Amazon Facebook e Apple), e já no âmbito comunitário da União Europeia onde propostas de Diretivas foram

²⁰ Cfr. Klaus Vogel et al., *Klaus Vogen on Double Taxation Convention - A Commentary to the OECD -, UN - and US Model Convention for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital - With Particular Reference to German Treaty Practice*, 3.^a ed., Kluwer Law International, London, 1997, pp 9-10, in Paula Rosado Pereira - *Princípios do Direito Fiscal Internacional, do Paradigma Clássico ao Direito. Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 28, lembra que o registro das primeiras Convenções para se evitar a dupla tributação sobre os rendimentos foi assinada em 16 de abril de 1869 entre a Prússia e a Saxônia; a convenção entre Áustria e Hungria relativa às empresas comerciais e industriais, assinada em 18 de dezembro de 1869; e a convenção entre Áustria e Prússia, assinada em 21 de junho de 1899.

²¹ Cfr. OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>, p. 153. (Acesso em 10.09.2021).

²² Cfr. OCDE *Are the current treaty rules for taxing business profits appropriate for e-commerce?* Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/treaties/35869032.pdf>, p. 22 (Acesso em 30.08.2021).

²³ Uma nota preliminar é o fato de que comércio eletrônico não representa o conceito de economia digital, pois é apenas uma faceta de uma realidade muito mais ampla.

²⁴ Apenas para mencionarmos Estados-Membros que procuraram legislar, de modo unilateral, sobre a tributação no âmbito da economia digital e do comércio eletrônico: Austria, Grecia, Italia, Belgica e Espanha.

apresentadas buscando regular imposto sobre os serviços digitais²⁵ e a presença digital significativa²⁶.

Fato é que no seguimento (ano de 2017) da conclusão do Relatório Final da Ação 1 do BEPS, o G20²⁷ chamou para o debate o *G20 / OCDE Inclusive Framework* (quadro institucional alargado) o que permitiu um passo adiante na discussão sobre a tributação da economia digital ²⁸.

Nessa esteira, e agora já em uma abordagem no plano cronológico mais próximo, no ano de 2021, a OCDE, que em primeiro momento revelou hesitação por conta de interesses de alguns de seus membros, passou, no âmbito *G20 / OCDE Inclusive Framework*, a colaborar com os debates, que então deixaram de ser apenas no contexto da economia da informação, para também envolver as grandes pessoas coletivas multinacionais de expressão global, certo que neste momento estudos e debates estão indicados para o seguinte sentido:

Busca-se estruturar medidas em dois pilares:

Pilar 1: direcionado exclusivamente para às empresas de tecnologia, está destinado a alcançar os novos modelos de negócios empresariais pelo meio digital. A bom rigor, o pilar 1 visa adaptar as regras internacionais sobre a tributação dos lucros das empresas do universo da economia digital.

A ideia, portanto, é de que as multinacionais da área da tecnologia sejam compelidas a pagar imposto (falamos aqui de imposto corporativo, direto) nos países onde operam e tem mercado de expressão, desde que atendidos certos requisitos, como trataremos adiante²⁹, e não apenas no local onde têm a sede a sociedade-mãe ou uma mera filial.

Pilar 2: No âmbito desse pilar as medidas, também de duvidosa eficácia, como veremos adiante,³⁰ buscam limitar a concorrência fiscal predadora entre os Estados, naquilo que diz respeito a atuação das grandes multinacionais. Observamos aqui, que o

²⁵ Cfr. COM (2018) 148 final 2018/0073 (CNS). Disponível em: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2018\)148&lang=pt](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2018)148&lang=pt). (Acesso em 15.06.2021).

²⁶ Cfr. COM (2018) 147 final 2018/0072 (CNS). Disponível em: [https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM\(2018\)148&lang=pt](https://ec.europa.eu/transparency/documents-register/detail?ref=COM(2018)148&lang=pt). (Acesso em 15.06.2021).

²⁷ G20 é constituído por grupo formado pelos ministros de finanças e chefes dos bancos centrais das 19 maiores economias do mundo mais a União Europeia, criado no ano de 1999.

²⁸ Cfr. João Sergio Ribeiro - A tributação das multinacionais na União Europeia, artigo (polic), 2021, p. 6.

²⁹ Procuraremos minudenciar esses requisitos no capítulo 4, para onde remetemos o leitor.

³⁰ Procuraremos minudenciar esses requisitos no capítulo 4, para onde remetemos o leitor.

ponto de contato desse pilar 2 com a economia digital ocorre pelo fato de que, entre as maiores multinacionais que operam em todo Mundo, boa parte está vinculada a tecnologia da informação³¹, a economia digital.

Como veremos adiante, vislumbra-se, com fundamento neste pilar 2, um quadro fiscal internacional no qual as multinacionais de expressão econômica estarão anualmente sujeitas a um determinado nível mínimo de imposto sobre todos os seus lucros.

A partir de um quadro mais alargado, e mesmo por conta do caráter global dos aspectos tecnológicos, em apertada síntese, este é o estado da arte em termos de estudos e trabalhos relacionados a tributação dos rendimentos empresariais à luz da economia da informação na união europeia.

³¹ Cfr. Ao olharmos para o índice de bilionários da Bloomberg, e perceberemos que, para o ano de 2020, a fortuna total das 500 pessoas mais ricas do mundo cresceu 31% em comparação ao ano anterior. A quantia adicionada de US\$ 1,8 trilhão foi a maior desde a criação do indicador, há oito anos, certo que tem assento no topo daquela lista, entre as dez primeiras, as proprietárias e sócios-executivos das principais empresas de tecnologia, nomeadamente das redes sociais. Disponível em: <https://www.bloomberg.com/news/artides/2021-04-12/elite-100-billion-club-gets-two-new-members-via-tech-boom>. (Acesso em 23.04.2021).

CAPÍTULO I

Rendimentos Empresariais

1.1 A atividade empresarial e a tributação

É inegável que a empresa, a pessoa coletiva, como resultado de uma abstração humana, passou, ao longo do tempo, a ter papel preponderante, e mesmo vital, ao menos para economia ocidental como hoje conhecemos.

Com efeito, a atividade econômica empresarial passou a ser o meio mais amplo de circulação de riquezas. Sua importância na economia é indiscutível, pois cria prosperidade econômica para a coletividade, produz riquezas e aporta resultado útil para toda a sociedade.³² É assim, por excelência, a atividade capaz de induzir e participar decisivamente na formação de um mercado, a partir da reunião dos fatores: capital, terra, recursos naturais e, especialmente com a intervenção humana, o trabalho.

É exatamente neste ponto, reunião dos fatores, recursos finitos, com a intervenção humana (trabalho), que nos parece surgir a necessidade de debate acerca da Justiça social, no caso trazido à mesa por meio de uma justiça fiscal no ambiente da União Europeia e de seus Estados-Membros no contexto da fiscalidade sobre a economia digital.

Com efeito, admitindo-se que essa abstração humana, pessoa coletiva, gera riqueza e bem-estar de um lado, não podemos negar que, de outro lado, carrega uma indisfarçável capacidade de criar desigualdades³³.

Ditas desigualdades podem ser percebidas em dois movimentos: um movimento centrípeto em relação às riquezas produzidas, ou seja, a acumulação da riqueza produzida em poucas mãos; e um movimento centrífugo, este em relação às pessoas, a maioria da coletividade humana, que participa da produção da riqueza, por exemplo: compondo ou se constituindo mercados relevantes, como em causa, o Mercado Europeu³⁴.

É precisamente em relação a esse segundo movimento que entendemos que a fiscalidade sobre as pessoas coletivas (*Corporate Tax*), também no âmbito da economia

³² Cfr. Sílvio de Salvo Venosa – *Direito Empresarial*, São Paulo, Grupo GEN, 2020. 9788597024791. Disponível em: <https://integrada.minhabiblioteca.com.br/#/books/9788597024791/>. P. 21. (Acesso em: 16/11/2021).

³³ Não há como ignorar que, dados os propósitos, a dinâmica da concentração e o paradigma da exaustão dos recursos, a figura da pessoa coletiva tem contribuído para criar bolsões de miséria em todos os quadrantes da terra.

³⁴ Cfr. Artigos 3º e 26º do Tratado de Funcionamento da União Europeia.

digital, possa prestar um maior contributo, no sentido de uma participação para a manutenção de um estado social mínimo, no âmbito da União Europeia.

Não por outras razões, no atual estágio do desenvolvimento humano, parece-nos lugar comum o entendimento de que nas sociedades mais pobres, há pouca renda excedente para tirar dos que estão em situação melhor e dar aos mais desafortunados. Mas quando prosperam, as sociedades podem dedicar mais recursos para atender as necessidades básicas e garantir previdência social a todos os seus residentes³⁵. Observem que «previdência social» é um termo que vem aqui empregado em um sentido alargado e tem sua fonte de custeio exatamente a fiscalidade, no sentido de imposto com caráter distributivo.

1.2 Enquadramento Jurídico do rendimento empresarial na UE

Em uma primeira impressão, parece elementar a distinção entre lucro e a renda³⁶, muito embora tal distinção não traga grande valia para o presente trabalho. Entretanto, acerca da renda tributável, é importante registrar as duas teorias que se ocupam da formação e distinção:

Teoria da fonte, que, em linhas gerais aborda um conceito restritivo ao fluxo periódico de uma origem permanente, estável (rendimento produto). Neste sentido, o rendimento corresponde à remuneração regular de cada um dos diversos fatores de produção, vale dizer: aquilo provenientes de fonte produtiva, e aqui nos referimos aos recursos naturais, ao capital e ao trabalho.³⁷

De outra banda, a teoria do rendimento-acrécimo que, a rigor, faz corresponder o rendimento ao acréscimo líquido do poder econômico de uma pessoa entre dois marcos

³⁵ Cfr. Paul Samuelson; William Nordhaus - *Economics*, 19th Edition, The McGraw-Hill Companies, Inc., New York, New York, 2010. Tradução para o português: Elsa Fontainha Jorge Pires Gomes, *Economia*, 19ª ed., Porto Alegre, AMGH Editora Ltda., 2012, p. 272.

³⁶ Para fins econômico e contábil, a diferença entre lucro e renda é colocada na dinâmica e forma de suas realizações, no sentido de que lucro é constituído por aquilo que foi ganho ou recebido por meio de comercialização ou de um ato econômico. De outro lado, renda é a quantia que alguém recebe regularmente como consequência de seus investimentos. Vale dizer assim que existem investimentos que proporcionam somente lucro, outros somente renda e outros que proporcionam ambos. Basta imaginarmos a aquisição de um imóvel que, ao longo do tempo, tenha substancial valorização antes de ser vendido. Neste caso, o vendedor terá um lucro (tributável) a título de mais-valia. Se optar pelo arrendamento do mesmo imóvel, antes da venda, o proprietário também obterá rendas. Certo é que serão tributados de formas distintas (lucro e renda), por isso a importância da definição no âmbito do Direito Civil.

³⁷ Cfr. Sérgio Duarte Teodoro Lemos e Menezes - *A dupla tributação do rendimento das sociedades na União Europeia*, Dissertação de Mestrado em Contabilidade, Universidade de Aveiro, Aveiro, 2014, p.14. Disponível em: <https://www.rcaap.pt/detail.jsp?locale=pt&id=oai:ria.ua.pt:10773/13463> (Acesso: 15.11.2021)

cronológicos, via de regra, entre o início e o final de um exercício fiscal. Essa é a teoria recepcionada pela maioria dos Estados.³⁸

Percebe-se assim que o vocábulo renda, para fins da tributação (*Corporate Tax*), é caracterizada pelo reconhecimento da existência de uma receita, um proveito, um ganho ou acréscimo patrimonial que ocorrem mediante o ingresso ou o auferimento de algo, a título oneroso.

Na maioria dos estados fiscais do ocidente, incluindo a União Europeia, renda é assim sinônimo de um incremento patrimonial, isento de condições. Vale dizer, esses estados fiscais acolhem a teoria do incremento patrimonial, como caracterizador da renda da pessoa coletiva suscetível de tributação. E será neste sentido que adotaremos o conceito de renda, ou lucro tributável no âmbito do sistema fiscal dos respectivos Estados-Membros pelas empresas ligadas a economia da informação.

A propósito, tais entendimentos guardam razão com aqueles trazidos nas Diretivas da União Europeia, quando uma sociedade-mãe recebe, na qualidade de sócia da sociedade sua afiliada, lucros distribuídos, o Estado-Membro da sociedade-mãe deve abster-se de tributar estes lucros, ou tributá-los autorizando simultaneamente a sociedade-mãe a deduzir do montante do imposto devido a fracção do imposto sobre as sociedades paga pela sociedade afiliada sobre esses lucros.³⁹

Assim, lucro é alçado à condição de incremento patrimonial, o que corrobora o entendimento sobre os elementares princípios da tributação, a saber, princípio do benefício e o princípio da capacidade de contribuir sobre esse incremento patrimonial, entendimento que seguiremos.

Ora, este incremento patrimonial depende também de um conjunto favorável de fatores, como um sistema de informação, pesquisa e desenvolvimento, comunicação, uma estrutura regulatória dos mercados e de seus agentes, os sistemas de saúde e segurança, os tribunais. Eis, portanto, aqui presente a relação entre tributo e o princípio do benefício.

Por um outro lado, presente também o princípio da capacidade de pagamento, que deve ser entendido como aquele que estabelece que o montante de impostos que uma

³⁸ Idem, Ibdem.

³⁹ Cfr. Directiva 2011/96/UE do Conselho de 30 de novembro de 2011 - Relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de estados-membros diferentes. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:32011L0096&from=LV>, p. 2. (Acesso em 15.10.2021).

pessoa deva pagar relaciona-se a sua renda ou riqueza. Quanto maior a riqueza ou a renda, maior o imposto⁴⁰, ao menos para esse sentido é que aponta a tão aclamada justiça fiscal. Daí que o incremento patrimonial é expressão reveladora da capacidade contributiva por excelência.

Assim colocado, é fácil perceber que o sistema fiscal da União Europeia deveria estar organizado de acordo com o princípio da capacidade de pagamento, que se caracteriza por ser redistributivo, ou seja, voltado a coleta de fundos das pessoas com maior renda para permitir um estado social com um mínimo de dignidade de seus cidadãos dos Estados-Membros. Para chegar a este entendimento, basta olharmos para o Tratado da União Europeia, no n.º 3 do artigo 3.º⁴¹, entre outros.

1.3 Tributo direto – o que é tributado

Quando nos aproximamos do conceito e da classificação trazida no item anterior, e colocada a questão sobre a tributação dos rendimentos empresariais à luz da economia da informação, surgem questões de duas ordens, no sentido de se saber: primeira, o que é efetivamente tributado a título de rendimento no âmbito da União Europeia? Segunda, no contexto de uma classificação, onde enquadraríamos esse tributo, qual sua natureza dentro de um quadro geral da fiscalidade sobre as pessoas coletivas?

A primeira questão encontra resposta no fato de que, como regra, o lucro tributável das pessoas coletivas e outras entidades no âmbito dos Estados-Membros é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos.⁴²

É certo que distintas nuances⁴³ na definição da base imponible podem ser observadas de um Estado-Membro a outro, assim como as taxas, mas nos parece correto

⁴⁰ Cfr. Paul Samuelson; William Nordhaus - *Economics...*, *Op Cit.*, p. 272.

⁴¹ Cfr. União Europeia - Tratado da União Europeia, disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:9e8d52e1-2c70-11e6-b497-01aa75ed71a1.0019.01/doc_2&format=pdf (Acesso em 15.11.2021).

⁴² Cfr. Portugal - Código do Imposto de Renda Sobre Pessoa Coletiva, art. 17. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/Pages/default-com-pdf.aspx. (Acesso em 15.11.2021)

⁴³ Não podemos deixar de reconhecer, entretanto, que essas nuances, como critérios contábeis, e mesmo taxas, são em grande parte responsáveis pela falta de "harmonia" no sistema de tributação direta no âmbito da União Europeia.

assegurar que a base tributável será constituída pelo lucro/prejuízo apurado com base nas demonstrações financeiras (Demonstração de resultados ou balanço), a que vão acrescer/diminuir as variações patrimoniais positivas ou negativas refletidas nesse resultado.⁴⁴

De outro lado, no que diz respeito ao enquadramento dessa exação fiscal, podemos dizer num quadro geral da fiscalidade sobre as pessoas coletivas, que se cuida de tributo direto, aqui em contraposição aquela imposição fiscal e difusa que tem incidência sobre o consumo de produtos ou serviços.

Com a humildade que deve ser marca de todo o investigador, diante da impossibilidade de análise individualizada do ordenamento jurídico de cada um dos Estados-Membros, tome-se aqui como mera referência o que dispõe o ordenamento jurídico fiscal espanhol, para o qual o imposto sobre rendas da pessoa coletiva é um imposto de carácter direto, de natureza pessoal que incide sobre a renda das sociedades e demais entidades jurídicas⁴⁵.

Verificado o que tributar, vejamos onde tributar, sobre o que trataremos no item imediatamente seguinte.

1.4 Onde tributar

No plano da fiscalidade é indispensável a identificação do local a ser tributado um determinado ou uma série de eventos de natureza econômica, pois é a partir daí que será identificado o sujeito ativo estatal competente e, no caso da fiscalidade internacional, falamos mesmo de soberania na repartição do poder de tributar.

Dita soberania e suas limitações vem regulada nos acordos internacionais firmados entre Estados e, precisamente nestes acordos, encontramos a figura do estabelecimento como elemento de conexão determinante para a imposição da obrigação fiscal. Registre-

⁴⁴ Cfr. Sérgio Duarte Teodoro Lemos e Menezes - *A dupla tributação...*, *Op. Cit*, p. 18.

⁴⁵ Cfr. Espanha - Ley 27/2014, de 27 de noviembre, del Impuesto sobre Sociedades, Artículo 1. Naturaleza. Disponível em: <https://www.boe.es/eli/es/l/2014/11/27/27/con> (Acesso em 20.09.2021) - Tradução livre.

se que o conceito do estabelecimento estável é amplamente aceito no campo da fiscalidade internacional⁴⁶.

Diga-se que o propósito deste conceito é justamente o de limitar as regras fiscais destinadas a tributação do lucro da pessoa coletiva exclusivamente no estado de sua residência e assim atribuir competência fiscal cumulativa ao estado da fonte, no caso de lucros imputáveis a um estabelecimento estável no seu território.⁴⁷

Já há muito nos ensinou Alberto Xavier que «o conceito de estabelecimento estável é um dos conceitos fulcrais em torno do qual se articula todo o Direito Fiscal Internacional, revestindo neste domínio alcance comparável com o conceito de domicílio no Direito Internacional Privado»⁴⁸. A propósito, cuidamos de um conceito que revela importância em duas faces: seja na fiscalidade no âmbito do direito interno do Estado quanto aos não residentes, seja no plano internacional, a propósito da regulamentação das normas de distribuição do poder de impor regras fiscais pelo Estado da residência, com a finalidade de se evitar a dupla tributação jurídica internacional⁴⁹.

Nestes termos, e para fins de estudo no âmbito dos Estados-Membros, a previsão que nos permite ver a constituição, ou mesmo o afastamento, do conceito de Estabelecimento Estável é encontrado no artigo 5.º da CMOCDE e suas respectivas alíneas.

Observem que ali encontramos a disposição no sentido de que estabelecimento estável significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade⁵⁰ e no desdobramento a seguir encontramos as exceções à regra. É exatamente essa previsão e suas exceções que, colocadas em prática nos tempos de uma economia desmaterializada, põem em crise as regras tributárias no plano internacional e suscitam debates sobre o enquadramento do conceito, como teremos a oportunidade de ver adiante, quando tratarmos dos problemas da tributação na economia digital, no capítulo 3, item 3.5.

⁴⁶ Cfr. Klaus Vogel et al. - *Klaus Vogel on double Taxation Conventions – Commentary to the OCDE-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital – With Particular Reference to German Treat Practice*, 3º ed., (reimpressão 1999), Kluwer Law International, London, 1997.

⁴⁷ Cfr. Paula Rosado Pereira - *Princípios de Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, 2020, p.133.

⁴⁸ Cfr. Alberto Xavier - *Direito Tributário...*, Op. Cit., p. 133

⁴⁹ Cfr. Maria Celeste Cardona - *O Conceito de Estabelecimento Estável - Algumas reflexões em torno deste conceito*, in Estudos em Homenagem a Dra. Maria de Lurdes Órfão de Matos Correia e Vale, Centro de Estudos Fiscais, Lisboa, 1995, p. 249.

⁵⁰ Ver CMOCDE, art. 5.º

No seguimento desta ideia de estabelecimento como instalação fixa, uma distinção parece ser necessária, qual seja a de comércio eletrônico e de economia digital, até porque é em relação a essas figuras que o estabelecimento está afeto.

1.5 Comércio e economia da informação

Impositiva a preliminar diferenciação de conceitos entre comércio eletrônico e de economia digital, pois no curso do presente escrito e mesmo no âmbito de uma doutrina especializada encontram-se referências a termos que nos remetem a esta importante distinção.

Ora, economia se consiste no conjunto de atividades desenvolvidas pelos homens visando a produção, distribuição e consumo de bens e serviços necessários à sobrevivência e à qualidade de vida. São, a rigor, os meios e formas como as sociedades utilizam recursos escassos para produzir bens e serviços que possuem valor para distribuí-los entre indivíduos diferentes.⁵¹

No contexto de nossa era digital, ou quarta revolução industrial, este conjunto de atividades pode ser dividido em: (i) atividades físicas - assim falamos em veículos autônomos, Impressão 3D, robótica, novos materiais; (ii) atividades digitais - falamos aqui em uso massivo de dados, e a Internet das Coisas (IoT) é o clássico exemplo; e por fim em (iii) atividades biológicas - e aqui falamos em centro de pesquisas na área da saúde, da agricultura, e projetos como o Projeto do Genoma Humano.⁵²

Notem que isso tudo, em que pese não constituir uma nova economia, leva a uma nova dinâmica de uma economia já conhecida, a partir do uso de dados, desmaterialização, ubiquidade, tendência ao monopólio, uso massivo de redes mediadas por computador, etc., o que nos permite afirmar que em breve toda a economia terá um aspecto digital.

De uma outra banda, urge caracterizar o comércio eletrônico. Neste sentido veja que, a partir de uma metodologia do estudo, a distinção pode ser firmada pelas suas

⁵¹ Cfr. Paul Samuelson & William D Nordhaus - *Economia*, Op. Cit. P. 3.

⁵² Cfr. Klaus Schwab - *The Fourth Industrial Revolution*, World Economic Forum, Cologny, Switzerland, 2016. Tradução para a língua portuguesa: Rui Candeias - *A Quarta Revolução Industrial*, 2.ª ed., Levoir, Lisboa, 2017, pp. 17 e seg.

características, nomeadamente pelo fato de o compromisso comercial ser efetuado pela via eletrônica⁵³.

Assim, comércio eletrônico é «todo o processo pelo qual uma encomenda é colocada ou aceite através da Internet, ou de outro meio eletrônico, representando como consequência, um compromisso para uma futura transferência de fundos em troca dos produtos ou serviços»⁵⁴.

Nota-se assim que comércio eletrônico se consiste em uma das atividades por meio da qual se manifesta a economia digital, e está voltado para distribuição e consumo de bens e serviços.

1.6 A relação jurídica-tributária e os Estados-Membros

A questão da tributação sobre a renda das pessoas coletivas no âmbito da União Europeia pode ser tratada em planos macros de regramento, que coexistem com as normas internas e regras dos respectivos 27 Estados-Membros⁵⁵.

O primeiro plano diz respeito a relação entre os Estados-Membros com outros Estados signatários da Convenção Modelo (CMOCDE).

Essa nota assume especial importância quando tratamos da tributação sobre a renda na economia da informação, em particular no comércio eletrônico, na medida em que a CMOCDE, em seu artigo 5.º e suas alíneas, disciplina o nexos jurídico para fins de imposição fiscal, ou seja, disciplina quando efetivamente estaremos e quando não estaremos diante de um estabelecimento permanente para fins de imposição fiscal (*Corporate Tax*), como detalhamos no item 1.4 acima.

De outro lado, temos o regramento pautado nas convenções bilaterais firmados entre Estados-Membros da União Europeia e Estados terceiros que não são signatários da CMOCDE e nem membros da União Europeia. Neste passo, à guisa de exemplo, tome-se as

⁵³ Cfr. Portugal – ANACOM – *O Comércio Eletrónico em Portugal, o Quadro Legal e o Negócio*, 2a ed., ICP - Autoridade Nacional da Comunicação, 2004, p. 15.

⁵⁴ Idem.

⁵⁵ Observamos que o número de 27 Estados-Membros na UE considera a saída do Reino Unido, em 31.01.2020.

convenções destinadas a evitar a dupla tributação firmada entre o Reino dos Países Baixos e o Brasil⁵⁶ e entre Portugal⁵⁷ e o Brasil.

Já em outra vertente, surge o regramento interno, entre Estados-Membro da União Europeia, destinados ao tratamento no âmbito da tributação direta sobre os rendimentos das empresas e, neste particular, as Diretivas oriunda do Conselho da União Europeia dizem muito, especialmente:

- Diretiva sobre os dividendos;⁵⁸
- Diretiva sobre fusões, cisões, cisões parciais⁵⁹;
- Diretiva sobre Juros e Royalties;⁶⁰ e
- Diretiva sobre as práticas de elisão fiscal.⁶¹

Com efeito, como o propósito do presente trabalho não é o de se debruçar em uma análise das fontes jurídicas e suas respectivas natureza no ambiente da União Europeia, entendemos que apenas as Diretivas⁶² retromencionadas e que se relacionam de forma direta a tributação dos rendimentos empresariais, sejam suficientes para elucidarmos a estrutura regulamentar. Vejam ainda que a «União Europeia não é mais apenas um "grande mercado", mas sim um espaço econômico e social sem fronteiras, dotado inclusive de moeda única⁶³», reflexão que confirma a preocupação do atento estudioso sobre a importância do tributo no contexto dos Estados-Membros, também quando tratado sob a ótica da economia digital.

⁵⁶ Brasil - Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991, Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1990-1994/D0355.htm. (Acesso em 15.11.2021).

⁵⁷ Cfr. Portugal - Decreto do Presidente da República n. 27/2001 de 27 de Abril. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Docum ents/brasil.pdf (Acesso em 15.11.2021).

⁵⁸ Diretiva 2011/96/EU, de 30 novembro de 2011, relativa ao regime fiscal comum aplicável às sociedades-mães e sociedades afiliadas de Estados-Membros diferentes.

⁵⁹ Diretiva n.º 2009/133/EC, de 19 outubro de 2009, relativa ao regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões, cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros diferentes e à transferência da sede de uma SE ou de uma SCE de um Estado-Membro para outro.

⁶⁰ Diretiva n.º 2003/49/EC, de 3 junho de 2003, relativa a um regime fiscal comum aplicável aos pagamentos de juros e royalties efetuados entre sociedades associadas de Estados-Membros diferentes.

⁶¹ Diretiva (EU) 2016/1164, de 12 julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno.

⁶² Cfr. Marjaana Helminen - *EU Tax Law - Direct Taxation*, IBFD, 2019 Edition, Amsterdã, 2019, p. 25.

⁶³ Cfr. Heleno Tórreres - *Pluritributação Internacional sobre as Rendidas de Empresas*, 2.ª Ed., Revista dos Tribunais, São Pulo, 2001, p. 712.

CAPÍTULO II

A economia da Informação e a tributação

2.1 Da economia tradicional à economia da informação

Nos últimos cinquenta anos, de forma mais acelerada, a tecnologia vem transformando o modo como consumimos, como fazemos negócios, como estudamos, como viajamos e desta forma também está, nomeadamente por conta do uso da Internet, impondo mudanças na economia considerada aqui nos planos micro e macroeconômico.

Que essas mudanças desafiam análise sob o aspecto da tributação parece-nos que não há como duvidar, pois a par de uma profunda repercussão sobre a eficiência econômica, a transformação impactou também o bem-estar de toda a coletividade, a alocação de riquezas e de fontes produtivas e, por conta disso, a fiscalidade.

É fácil observar que num plano global, a maior rede que disponibiliza hospedagens em hotéis não é proprietária de nenhum quarto de hotel (Airbnb); a maior empresa de conteúdo não produz qualquer tipo de conteúdo (Facebook/Meta); a maior empresa de transporte por taxi não tem um veículo (Uber); a maior varejista do mundo, não tem um só estoque (Alibaba, supera a Amazon); as empresas que mais oferecem softwares no mercado não produzem nenhum software (Apple e Google), pois os aplicativos de terceiros apenas são disponibilizados em suas plataformas; a maior rede de filmes do mundo, não tem uma sala de projeção (Netflix).

Guardadas as proporções, isso por si não chega ser uma novidade, pois nos anos de 1980 do século passado a maior vendedora de calçados esportivos do mundo (a norte americana Nike), fundada em 1972, já não tinha nenhuma fábrica, e assim se mantém até os dias atuais. No campo da economia compartilhada ou colaborativa, e aqui ainda no século passado, hospedagem (em quartos) por meio de arrendamento compartilhado era uma realidade em praças com vocação turística, como a Ilha de Cuba, entre tantas outras.

Mas, então qual é o grande diferencial nos últimos anos? O que proporcionou esse disruptivo quadro no plano da economia, da concorrência, da fiscalidade, em tão curto espaço de tempo? A resposta é: a velocidade dos eventos econômicos (tudo ocorre em um

ritmo muito mais rápido do que nas anteriores revoluções⁶⁴); a abrangência e a profundidade (há muitas mudanças ocorrendo em todo tempo e em todos os lugares) provocando completas transformações de sistemas inteiros⁶⁵, modelos de negócios, formas de produção e distribuição.

Observem que estamos abordando implicações econômicas, pois já damos conta que não há como se ocupar do direito fiscal sem passarmos, ainda que em breves linhas, pela economia, aqui em sentido amplo. Isso porque o direito fiscal é um direito de sobreposição, o que vale dizer que sem manifestações outras no mundo fenomênico, não há como falar de imposição fiscal.

Entretanto, já se percebe como certo que as estruturas legais e mesmo o aparato arrecadatório dos estados fiscais, diante da velocidade, da abrangência e da profundidade das alterações, nomeadamente a partir do último terço do século passado, não conseguem acompanhar ditas mudanças no campo da economia.

Parece assim que, olhando para o estágio tecnológico e suas influências na economia, muito mais não é preciso dizer sobre a necessidade de repensar as regras fiscais, inclusive no ambiente da União Europeia, porquanto as mudanças no cenário econômico acarretam também mudanças no cenário jurídico-fiscal e social.

2.2 Enquadramento Jurídico do tema

Cumpre-nos, nesta paragem, buscarmos o enquadramento jurídico do tema tributação dos rendimentos empresariais à luz da economia da informação o que faremos em dois passos:

Quanto ao poder jurídico de tributar por parte dos Estados-Membros (diríamos, mesmo, um dever jurídico de tributar), e quanto ao dever jurídico de pagar impostos por

⁶⁴ Para fins histórico e numa quadra tecnológica, para este trabalho, outras revoluções indicam: Primeira revolução, ainda no século XVIII, com os caminhos-de-ferro, máquina a vapor, anos 1760; Segunda revolução, já no século XIX, com advento do uso da energia elétrica e a produção industrial em linha; Terceira revolução, já no século XX, marcada pelo surgimento da computação, nomeadamente no Pós II Guerra Mundial (anos 1960). Neste sentido: Cfr. Klaus Schwab – *The Fourth Industrial Revolution...*, Op. Cit. pp. 35-36.
⁶⁵ Cfr. Klaus Schwab – *The Fourth Industrial Revolution...*, Op. Cit, p.36.

parte das empresas, inclusive aquelas relacionadas à economia da informação no âmbito da União Europeia.

Uma primeira nota vem no sentido de que a fiscalidade se coloca na quadra do Direito Público e, no caso em testilha, do Direito Público Internacional. Significa dizer assim que as normas de direito fiscal se colocam no plano cogente, portanto obrigatória, não sendo admitidas renúncia (como regra⁶⁶) por parte do Estados-Membros, em benefício do sujeito passivo do imposto, isso porque o valor maior que sedimenta e justifica o direito fiscal é o interesse público.

No primeiro passo, quanto ao poder-dever jurídico de tributar por parte dos Estados-Membros da União Europeia é importante observar que este dever decorre do aspecto jurídicos constitutivo, institucional dos próprios Estados.

Dizendo de outro modo, no quadro de um pacto social estabelecido, no pressuposto de um estado fiscal, e sendo este Estado o responsável econômico por fazer frente às despesas realizadas em benefício da coletividade, é difícil imaginar de onde poderia o Estado-Membro obter recursos para fazer frente a tais despesas⁶⁷ se não fosse por meio da arrecadação de tributos.

Observem que para a compreensão do poder-dever jurídico de tributar, como forma de manter um estado social mínimo, nem mesmo se faz necessário ingressarmos na função extrafiscal do tributo, como importante ferramenta por meio da qual o Estado em muito contribui com a formação e regulação do próprio mercado comum europeu.

De outra banda, quanto ao dever jurídico de pagar impostos por parte das empresas, inclusive daquelas relacionadas à economia da informação no âmbito da União Europeia, percebe-se que nos colocamos não diante de um dever qualquer, mas de um dever fundamental, e que está destinado a todos os cidadãos com as consequências que tal qualificação implica.⁶⁸

Assim, é fácil perceber que o ato de tributar os rendimentos empresariais relacionadas à economia da informação enquadra-se no conceito de poder dos Estados-

⁶⁶ Tem sido cada vez mais frequentes os debates em torno de se saber se a indisponibilidade se relaciona ao crédito tributário ou ao interesse público que deve ser satisfeito pela arrecadação. Neste sentido, ver, entre outros: Juan Zornoza Peres - "*¿Que podemos aprender de las experiencias comparadas? admisibilidad de los convenios, acuerdos y otras tecnicas transaccionales en el derecho tributario español*", *Cronica tributaria* num.77/1996, Madrid: marcial pons, 1996.

⁶⁷ Cfr. José Casalta Nabais - *O dever fundamental...*, *Op.Cit.*, p. 186.

⁶⁸ Idem, *Ibidem*.

Membros e tem como respectiva contrapartida o dever das empresas que, no âmbito da União Europeia, obtenham algum tipo de proveito. Parece-nos que não podemos admitir um «direito de não pagar impostos», a qualquer pretexto, nomeadamente quando se perceber revelada a capacidade contributiva e o benefício obtido, seja do mercado em sentido lato, seja da atuação do Estado.

2.3 A economia da informação no mercado comum europeu.

Parece que qualquer estudo que pretenda ser sério acerca da economia da informação deve socorrer-se do método dialético, porque este é método que fornece as bases para a interpretação dinâmica e totalizante da realidade, já que estabelece que os fatos sociais não podem ser entendidos quando considerados isoladamente, abstraídos de suas influências políticas, econômicas e culturais, etc., ideia reforçada diante de um evento complexo, como a economia da informação⁶⁹.

Ora, é somente a partir de uma interpretação dinâmica e totalizante dos eventos de natureza sociais, políticos e, sobretudo econômicos, que se pode chegar ao que hoje conhecemos por economia da informação também na União Europeia. Neste particular, ao estudante de direito fiscal essa abordagem ampla constitui parte de um caminho no sentido de identificar a construção social com a qual os Estados-Membros se comprometeram no plano de suas constituições, tal como o Estado Português.

Em um outro giro de ideias, a União Europeia desde suas primeiras manifestações enquanto formação (Comunidade Econômica) sempre manteve em sua linha de propósito, como objetivo central, a formação de uma área de mercado único, objetivo que, pelo menos em um olhar humanista, não poderia ser desgrudado da manutenção de um estado social mínimo.

Isso porque o mercado não é a única, mas uma das instituições⁷⁰ mais relevantes do sistema econômico e, em uma abordagem histórica, o nascimento e desenvolvimento da economia capitalista na Inglaterra, em comparação ao mercantilismo italiano entre

⁶⁹ Cfr. Antonio Carlos Gil - *Métodos e técnicas de pesquisas sociais*, 6.ª ed. São Paulo, Atlas, 2008, p. 14.

⁷⁰ Cfr. Maria Rosario Ferrarese - *Il Mercato ed i suoi significati. Diritto e Mercato*, Torino: G. Giappichelli, 1992. A autora faz uma profunda análise de cada um dos significados atribuídos ao mercado, para concluir que este não é a única, mas uma das instituições do capitalismo. In Romero, Anna Paula Berhnes - *As restrições verticais e a análise econômica do Direito*, Revista Direito GV3, Rio de Janeiro, 2006, pp. 11 - 36.

outros (nas origens do sistema capitalista) ampara este entendimento. A participação das instituições estruturais do Direito, nomeadamente a partir do século XVI, diz muito sobre a forma de desenvolvimento do mercado e, por conseguinte, da economia, da concorrência, dos contratos e da fiscalidade, e, atualmente no contexto da economia digital, como conhecemos no Século XXI.

Percebe-se assim a necessidade de entendimento do conjunto de eventos globais que reagiram, que se repulsaram e às vezes se aproximaram, no âmago da economia, para a compreensão da economia da informação no ambiente do mercado comum. Para isso, necessário a compreensão de eventos que se iniciam com o colonialismo europeu, as revoluções industriais e a evolução tecnológica que passou a permear todos os setores da economia⁷¹, em escala global, nomeadamente nos últimos 50 anos.

O que se quer dizer é que a economia da informação na União Europeia é resultante de um conjunto de desdobramento da economia mundial, e que formação de um mercado único (digital) na União Europeia coloca-se como tema desafiador e fundamental.

Neste particular aspecto, da formação de um mercado, a fiscalidade passa a exercer papel de vulto, pois é sabido que a ocorrência de elisão fiscal internacional (*tax avoidance*) ou evasão fiscal (*tax evasion*)⁷² também no segmento da economia da informação coloca os agentes económicos (contribuintes) em desigualdades na concorrência, ainda que a abordagem ocorra apenas em relação ao imposto direto.

De outro lado, essas mesmas práticas podem terminar por aportar custos sociais a Estados-Membros específicos, em prejuízo de outros. Ora, não se pode esquecer que incremento patrimonial de uma pessoa coletiva depende de um conjunto favorável de fatores, inclusive maioria destes proporcionados pelos Estados fiscais, como sistema de informação, comunicação e uma estrutura regulatória operando sobre os agentes económicos, o que nos remete a ideia do princípio do benefício na esfera fiscal.

⁷¹ Por tudo ver o item 1 deste capítulo, onde descrevemos de modo sintético a evolução da tecnologia.

⁷² Para uma mais profunda compreensão sobre a distinção que se coloca entre elisão fiscal internacional (*tax avoidance*) ou evasão fiscal (*tax evasion*), ver por tudo: Alberto Xavier - *Direito Tributário Internacional ...* Op. Cit., pp 352-367.

2.4 A tributação direta na economia da informação

Ao tratarmos da fiscalidade, uma das primeiras observações que ocorre está voltada para a relação jurídica tributária, com a finalidade de se identificar quem arcará com determinado tributo, ou seja, quem efetivamente suportará o ônus financeiro e o que isso significa para a coletividade. Logo, vem a luz o aspecto econômico do tributo.

A partir dessa noção econômica que suporta o direito fiscal, segue-se com propósito de apontar sobre os dois caminhos quais sejam: tributa-se as rendas (os ganhos nas variadas formas como salários, lucros); ou tributa-se o consumo também sobre as diversas formas (serviços, produtos), o que, por sua vez, abre a porta para a classificação em tributo direto ou um tributo indireto.

É neste ponto que se colocam, ainda no plano formal, as necessárias e importantes distinções entre contribuinte direto, substituto ou responsável tributário, como dispõe a Lei geral Tributária do Estado Português⁷³; ou contribuinte como sendo aquele que tenha relação pessoal e direta com a situação que constitua o respectivo fato gerador, ou então responsável, quando, sem revestir a condição de contribuinte, sua obrigação decorra de disposição expressa de lei, como prevê a lei tributária brasileira⁷⁴.

Uma nota chama a atenção, pois somos cientes de que pode haver um responsável tributário para um imposto classificado como direto. O clássico exemplo é a retenção do Imposto sobre a renda na folha de pagamento do trabalhador.

Fato é que para fins deste trabalho, voltam-se as atenções tão somente para aquela situação jurídica em que o contribuinte é a pessoa coletiva, ou seja, aquele ente que se reveste efetivamente da condição de devedor do imposto, ideia aqui em contraposição ao que ocorre com o imposto sobre consumo, como Imposto sobre o Valor Agregado (IVA), pois a «mecânica do IVA é, (...) a mecânica característica dos impostos indiretos, com o vendedor como sujeito passivo e o adquirente a suportar o imposto por repercussão»⁷⁵.

Neste cenário, voltado apenas para o imposto direto no ambiente dos Estados-Membros, a atenção se restringirá aos impostos sobre os rendimentos das pessoas

⁷³ Cfr. Portugal - Decreto-Lei n.º 398/98 - 17-12-98 (Lei Geral Tributária), art. 18 e seguintes. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/codigos_tributarios/lgt/Pages/lgt18.aspx. (Acesso em 15.10.2021).

⁷⁴ Cfr. República Federativa do Brasil - Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966 (Código Tributário Nacional) art. 121 e seguintes. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. (acesso em 15.10.2021).

⁷⁵ Cfr. Sérgio Vasques - *Imposto sobre o Valor Acrescentados*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 501.

coletivas que operam no ecossistema da economia da informação na União Europeia.

É importante dizer que os impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas, portanto tributo direto, não constituem volume significativo no quadro dos orçamentos dos Estados-Membros da União Europeia.

Com efeito, no bolo orçamentário, os impostos sobre o trabalho compõem a parte mais significativa da receita, na casa dos 50%, em contrapartida aos 7% sobre a renda das pessoas coletivas⁷⁶, percentagem essa que considera todos os segmentos da economia, digital ou não.

Mas esse dado, por si, não é suficiente para tornar menos importante o papel da tributação sobre as rendas das pessoas coletivas, como veremos adiante. Aliás, estamos aqui diante de uma informação que sugere que quem suporta o estado social europeu, em maior parte, são impostos sobre os trabalhadores, e não sobre as empresas, menos ainda aquelas que operam no ecossistema da economia da informação.

Com efeito, a importância dos tributos diretos, no caso sobre o rendimento da pessoa coletiva, também da economia da informação, não se coloca apenas na arrecadação do próprio tributo, pois, aliada ao fato de o imposto ser uma parte muito importante do arsenal econômico de um país, no âmbito União Europeia a tributação direta não está totalmente harmonizada por meio dos instrumentos jurídicos comum, ou seja, por meio das Diretivas⁷⁷. Assim, o estabelecimento de taxas e base de cálculo impositiva da tributação direta fica sob a competência dos Estados-Membros, e isso parece ser fonte de questões de duas ordens:

Primeira, pelo fato de os Estados-Membros, em sua maioria⁷⁸, serem signatários da CMOCDE. Assim, o critério para o estabelecimento do nexos jurídico fiscal deve ocorrer

⁷⁶ Cfr. *Communication from the Commission to the European Parliament and the Council - Business Taxation for the 21st Century*, COM(2021) 251 final. Bruxelas, 18.05.2021, p. 4. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52021DC0251&from=EN>. (Acesso em 10.11.2021). «Os sistemas fiscais necessitarão de ser modernizados para melhor refletir os desenvolvimentos económicos e sociais em curso e futuros. Os orçamentos dos Estados-Membros dependem fortemente dos impostos sobre o trabalho, incluindo as contribuições sociais, que representam mais de 50 % das receitas fiscais globais na UE-27. O IVA é responsável por mais de 15 % da receita fiscal total, enquanto outros valores tributáveis, como os impostos ambientais (~ 6 %), os impostos sobre imóveis (~ 5 %) ou os impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas (~ 7 %), contribuem relativamente pouco. Embora a composição geral das receitas fiscais na UE tenha permanecido relativamente estável nas últimas duas décadas, megatendências como as alterações climáticas e a transformação digital do mercado de trabalho deverão ter um impacto na futura combinação de impostos nos Estados-Membros da UE.»

⁷⁷ Cfr. João Sergio Ribeiro - *Direito Fiscal ...*, Op. Cit., p.29.

⁷⁸ São Estados-Membros da União Europeia, mas não são membros da OCDE: Bulgária, Chipre, Croácia e Romênia.

com base naquele documento (Convenção Modelo). Assim, para se impor a exação fiscal sobre o lucro da pessoa coletiva deve-se passar necessariamente pelo teste do estabelecimento permanente, como vem disciplinado no artigo 5.º (e alíneas) daquela Convenção.

Isso tem revelado problemas, na medida em que os requisitos estabelecidos naquela Convenção, para uma realidade com base na economia baseada nas relações materializadas, não se ajustarem à realidade de uma economia baseada na desmaterialização, na virtualização, nos intangíveis, como o caso da economia da informação, ideia que procuraremos desenvolver à frente⁷⁹.

Em uma segunda ordem, o fato de prestar um papel de instrumento econômico importante, a ser utilizado no quadro de uma soberania fiscal, ideia que não se aplica apenas aos Estados-Membros da União Europeia, o uso de tributação direta tem servido como importante instrumento também para fomentar a concorrência fiscal entre Estados, como veremos no item adiante, tudo já encaminhando para identificarmos os reais problemas causados pela economia da informação no âmbito da fiscalidade, o que será feito no capítulo seguinte.

2.5 A concorrência Fiscal e a Ação 5 do BEPS

No seguimento de uma análise da concorrência fiscal podemos desdobrar a questão em dois contextos: entre Estados-Membros da União Europeia, e em um âmbito mais alargado envolvendo outros Estados e as Ações da OCDE.

No contexto dos Estados-Membros da União Europeia, o problema se coloca como sério e, para ficarmos apenas em um exemplo recente, mas emblemáticos, foi o debate envolvendo o Estado-Membro Irlandês⁸⁰ que, no âmbito de sua soberania fiscal⁸¹, a partir de decisões fiscais antecipadas, ditas «*rulings* fiscais», concedeu benefícios para a empresa de tecnologia Apple.

⁷⁹ Ver capítulo 3 deste trabalho.

⁸⁰ Acórdão do Tribunal Geral (Sétima secção alargada), em 15 de julho de 2020, processos t-778/16 e t-892/16.

⁸¹ Recorde-se que na Irlanda a tributação direta (sobre as corporações) ocorre em taxas reduzidas, na casa de 12,5%, o que se contrapõe a uma taxa média de 20.71% na União Europeia, para o ano de 2021. Fonte: *Corporate Tax Rates Table*, disponível em <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online/corporate-tax-rates-table.html> (Acesso em 28.11.2021).

Tal concessão, em primeiro plano, a par de levar benefícios ao Estado Irlandês, revela-se potencialmente prejudicial ao estado social de outros Estados-Membros da União Europeia, pois se por um lado o Estado Irlandês deixa de recolher tributos substanciais, por outro impede que os demais Estados-Membros da União Europeia possam fazê-lo, impactando assim a manutenção de bem-estar social.

Importante notar que essa questão, que opôs União Europeia de um lado e a multinacional Apple e o Estado Irlandês de outro, chegou ao Tribunal de Justiça, e que este Tribunal tem sido a instância que, na falta de outros instrumentos como as Diretivas, tem cumprido o papel de uniformizar os entendimentos acerca da tributação direta, nomeadamente imposto sobre a renda das pessoas coletivas na União Europeia.

Em um contexto mais alargado, portanto externo à União Europeia, a questão vinha sendo trabalhada no âmbito da Ação 5 do BEPS. Certo que algumas premissas ali já haviam sido firmadas, na medida em que esta Ação 5 buscava fazer frente às práticas tributárias prejudiciais, dando prioridade ao aumento da transparência fiscal, com intercâmbio espontâneo e obrigatório das decisões administrativas relativas a regimes fiscais preferenciais, assim como a obrigação de requerer uma atividade econômica substancial para qualquer regime fiscal preferencial⁸².

Chamamos a atenção para o fato de, no contexto do debate do Pilar 1 e 2, a questão da substância econômica abordada nesta Ação 5 parece-nos que fica sepultada.

Como veremos adiante, se no âmbito do Pilar 1 está sendo levado adiante o debate em torno da tributação de rendimentos globais das multinacionais, no segmento da economia da informação; e se no âmbito do Pilar 2, aqui no contexto de toda a economia (digital ou não), está sendo traçada uma imposição fiscal de no mínimo 15% para as multinacionais, a questão da «atividade econômica substancial» perde o sentido e, de certa forma, esvazia a Ação 5. O que, com o devido respeito, revela uma postura vacilante por parte daqueles que pretendem enfrentar o problema da concorrência fiscal, e mesmo da OCDE.

⁸² Cfr. OCDE - *Plano de ação para o combate à erosão da base tributária e à transferência de lucros*. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/plano-de-acao-para-o-combate-a-erosao-da-base-tributaria-e-a-transferencia-de-lucros_9789264207790-pt#page21, p.19. (Acesso em 23.12.2021).

CAPÍTULO III

Rendimentos empresariais na UE no âmbito da Economia da informação

3.1 As rendas como resultados do comércio eletrônico.

A economia como ciência que se destina a análise da produção, distribuição e consumo de bens e serviços, já em um quadro globalizado passou a ter novos desafios com a chegada das novas tecnologias, naquilo que passou a ser conhecido como a Quarta Revolução Industrial⁸³. Se é certo que a chegada das novas tecnologias mudou profundamente a forma de se comportar dos agentes econômicos: produtor, fornecedor, consumidor, é certo também que «A tecnologia muda, as leis da economia não»⁸⁴.

Com efeito, a digitalização da economia se revelava em franco crescimento e com a crise sanitária global (covid-19) esse processo se acelerou a ponto de a própria União Europeia reconhecer um número «crescente de pessoas e empresas a fazer compras, a trabalhar, a interagir e a fazer negócios em linha».⁸⁵

E essa tendência, aliada ao envelhecimento da população, as alterações climáticas, a degradação ambiental, juntas têm provocado grandes impactos nos valores tributáveis existentes, leia-se: arrecadação, e exigem uma reflexão sobre a definição de quadros fiscais eficazes, sustentáveis e equitativos no futuro, nomeadamente através da consideração da combinação de impostos global.

Percebe-se assim que se por conta da realização do comércio eletrônico entre Estados-Membros da União Europeia houver incremento patrimonial, e de fato esses incrementos são perceptíveis (teoria da cadeia de valores), a pessoa coletiva que não tenha o seu estabelecimento estável onde foi gerado o incremento (lucro) não será tributada. A tributação ocorrerá no estado de residência da sociedade-mãe que realizou a operação de mercancia, muitas vezes por meio de uma filial. Considerando o fato de que essa sociedade-mãe pode residir fora da União Europeia, os Estados-Membros não terão condições jurídicas para tributar.

⁸³ Cfr. Klaus Schwab – *The Fourth Industrial Revolution...*, Op. Cit.

⁸⁴ Cfr. Carl Shapiro e Hal R. Varian - *Information Rules: A Strategic Guide to the Network Economy*, Cambridge, Harvard Business Press, 1998. Tradução para a língua portuguesa: *A economia da informação - como os princípios econômicos se aplicam à era da Internet*, Rio de Janeiro, Elsevier, 1999, p. 13.

⁸⁵ Cfr. *Communication from the Commission...*, Op. Cit., p. 4.

3.2 A erosão da base fiscal e as liberdades no ambiente Europeu

A essa altura e da forma como está colocada a questão, ou seja, no plano de um sistema que permite tributar os lucros das pessoas coletivas apenas quando estiver presente o nexu jurídico com o Estado-Membro, no caso mais específico a residência ou um estabelecimento permanente (fonte)⁸⁶, nos termos do artigo 5.º da CMOCDE, e que a mobilidade do património nestes tempos de economia da informação constitui-se em uma característica marcante, a porta para a elisão fiscal fica aberta, e a erosão da base tributária é a consequência natural e se apresenta como um dos principais desafios a ser enfrentado.

Esses desafios se espraiam para os estados fiscais e respectivos governos, pois no quadro político e jurídico-constitucional da maioria estão comprometidos com a manutenção de um mínimo de bem-estar social a seus cidadãos, ainda que isso esteja em um plano puramente formal e distante. As próprias tecnologias convergem por colocar peso sobre esse papel assumido pelos Estados, pois através das lentes tecnológicas disponibilizadas a toda a sociedade «cada vez mais, os governos serão vistos como centros de serviços públicos que são avaliados pelas suas capacidades de oferecer um serviço alargado da forma mais eficiente e individualizada⁸⁷».

Mas é necessário lembrar que o direito público de cobrar tributos dos Estados-Membros deve coexistir com os princípios estabelecidos entre os Estados-Membros, consignados no TFUE, quais sejam: livre circulação de mercadorias (artigo 28.º); livre circulação de trabalhadores (artigo 45.º e seguintes); liberdade de estabelecimentos (artigo 49.º e seguintes); liberdade de prestação de serviços (artigo 56.º e seguintes); e livre circulação de capital (artigo 63.º e seguintes). Mas observem, «é significativo, desde logo, o facto de a CE considerar “liberdades fundamentais” não aquelas que em regra integram o núcleo dos direitos, liberdades e garantias, mas antes “a livre circulação de pessoas, serviços, mercadorias e capitais, bem como a liberdade de estabelecimento”. Ora estas são as liberdades do (grande) capital (sobretudo do capital financeiro)»⁸⁸.

⁸⁶ Lembre-se que o nexu jurídico fiscal pode se dar por mais de uma forma, a depender da lei de cada Estado Fiscal. À guisa de exemplo, há Estados Fiscais cujas leis consideram o nexu fiscal a nacionalidade, outros a residência, outros consideram apenas a fonte do rendimento.

⁸⁷ Cfr. Klaus Schwab – *The Fourth Industrial Revolution...*, Op. Cit., p. 65.

⁸⁸ Cfr. António José Avelãs Nunes - *Oneoliberalismo e a chamada constituição europeia...*, Op. Cit., pp. 13-14.

Essa assertiva se impõe pois o direito de a pessoa coletiva ser tributada de maneira menos gravosa também deve ser garantido. Dito com outras palavras, nem todas as práticas caracterizam tentativas de erosão da base tributária, logo o planejamento fiscal não constitui qualquer ilicitude *per se*.

A propósito, e aqui se revela apropriado o momento para se distinguir essa figura (planejamento fiscal) das demais: elisão fiscal e mesmo fraude fiscal, muitas vezes objetos de confusão até mesmo por estudiosos do tema. Assim, e considerado o planejamento fiscal internacional como ato jurídico lícito, «a expressão elisão fiscal internacional (*tax avoidance*), não pode ser assimilada ao conceito de evasão fiscal (*tax evasion*), pois não está em causa um ato ilícito pelo qual o contribuinte viola a sua obrigação tributária (conexa com mais de uma ordem jurídica), prestando falsas declarações ou recusando-se ao seu cumprimento, mas sim a prática de atos (em princípio) lícitos, realizados no âmbito da esfera de liberdade de organização mais racional dos interesses do contribuinte, face a uma pluralidade de interesses fiscais de ordenamentos distintos. (...)»⁸⁹.

Parece cristalino assim que a tônica distintiva, nesta singela, mas esclarecedora ideia, é a ilicitude presente na evasão fiscal, mas ausente na elisão fiscal, esta resultante de ato jurídico lícito, mas que, por exemplo, por abuso de direito ou falta de propósito negocial, pode resultar na lesão de interesses fiscais do Estado.

Esses elementos provocam observação no sentido de que, se por um lado o caminho para práticas tendentes a erosão da base fiscal está alargado no âmbito da União Europeia, por conta de características próprias da economia digital, como a intangibilidade de ativos e a mobilidade, por outro, os planejamentos fiscais, também neste campo da economia da informação, constituem práticas legítimas e vem reforçados pela necessidade de respeito aos princípios estabelecidos entre os Estados-Membros, consignados no TFUE. Resta aos Estados-Membros irem ao combate contra as práticas elisivas, na tentativa de manter o pretendido e formal bem-estar social.

⁸⁹ Cfr. Alberto Xavier - Direito Tributário..., Op. Cit., p. 351

3.3 Elemento de conexão - territorialidade e a economia da Informação.

O deslocamento transnacional de riquezas e de patrimônio não constitui uma característica específica da economia da informação, ou das atuais tecnologias, como já foi observado.

Em verdade, cuida-se de fenômeno que vem sendo notado desde o surgimento do comércio, da formação dos mercados, com primórdios na Rota da Seda, no Século XIII, sucedido pelos ciclos das grandes navegações e dos «descobrimientos»⁹⁰ ou período de colonização (espoliação de riquezas alheias) dominado pelos países europeus.

A consolidação dos mercados, e o impulso do pensamento liberal⁹¹ para um novo posicionamento dos estados nacionais revelou a necessidade de um Estado fiscal, ou seja, «o Estado cujas necessidades financeiras são essencialmente cobertas por impostos»⁹².

No desdobrar desse conjunto de ideias, e em um debate sobre a soberania política e mesmo a soberania fiscal dos estados nacionais, o estabelecimento do nexa na relação jurídica tributária entre estado fiscal e contribuinte passou a ser uma questão de primeira ordem. Não é por outra razão que cada um dos respectivos estados nacionais, aqui em um plano mais alargado do que a União Europeia, perseguiu critério de conexão que mais lhe aparentava segurança para coleta de impostos. Fato é que, com o tempo, a doutrina consolidou, grosso modo, o entendimento de que:

De um lado tem-se o nexa jurídico fiscal fundado em um critério puramente material, objetivo, e fala-se aqui na fonte efetiva do rendimento da pessoa coletiva, em tudo aplicável conforme TFUE e mesmo Convenção Modelo da OCDE.

De outro lado, surge o nexa jurídico tributário de índole puramente subjetivo, ou seja, leva-se em conta «a atribuição de qualificação ao sujeito como residente, nacional ou domiciliado»⁹³.

⁹⁰ Com devido respeito, os termos "descobrimento" ou "aproximação dos povos" como escrevem alguns doutrinadores, de fato são expressões confortantes na quadra histórica da dura e covarde realidade colonialista dos Séculos XVI ao XIX, marcada sobretudo pelas atrocidades da escravidão e da pilhagem das riquezas de outros povos, cujos efeitos se fazem sentir até os dias de hoje, a começar no plano da fiscalidade.

⁹¹ Neste sentido, o advento iluminista e surgimento de uma filosofia política como marco da sociedade liberal, com a revolução burguesa do Século XVIII (Revolução Francesa, 1789).

⁹² Cfr. José Casalta Nabais - *O dever Fundamental...*, Op. Cit., p. 192

⁹³ Cfr. Heleno Tórres - *Plur tributação Internacional...*, Op. Cit. p.118.

Assim colocado, resta dizer que, se de um lado, o princípio que tem por base a territorialidade revela-se suficiente com a identificação da presença de uma efetiva unidade econômica geradora da renda, a partir de uma conexão material; de outro lado, e agora em um contexto mais alargado, o princípio da universalidade ou da estraneidade desafia o acompanhamento de um elemento pessoal para justificar a tributação da renda independentemente da localização territorial da fonte, ou seja, em qualquer lugar dentro ou fora de um determinado território, pois somente assim aquele Estado da residência poderá tributar as rendas obtidas em escala global, uma vez que estará legitimado em função da pessoalidade do contribuinte.⁹⁴

Dito dessa forma, e trazendo para uma realidade da União Europeia, como se pretende no presente estudo, vejamos no item seguinte aquilo que, a toda evidência, tem se revelado como um dos principais problemas: a definição do Estabelecimento Permanente, quando abordada a questão pelo ângulo da economia digital, ou economia da informação, pois se sabe que a desmaterialização, a intangibilidade, a «não fisicalidade» e "atomização" dos centros de atividades, são elementos marcantes dessa economia, o que destoia dos critérios e definições até então pensado.

3.4 O estabelecimento permanente (estável)⁹⁵

Em que pese já feita em rápida passagem no item 1.4, a abordagem do tema Estabelecimento Estável parece, necessariamente, que deve ser trazida como uma tentativa de aproximação e de desconstrução de equívocos quanto ao conceito, pois na verdade «é um centro de atividade que atrai toda (ou parte) da atividade da empresa para aquele ponto atuando como um vórtice, este centro que deve ser fixo, traduz uma certa ideia de previsibilidade e continuidade, de fixidez. No nosso entender, o conceito de EE traduz-se numa fórmula elástica, pensada para caber em variadíssimas situações, uma vez que se alarga em várias dimensões, para depois voltar ao seu estado inicial»⁹⁶, tudo como

⁹⁴ Idem, Op. Cit., p. 119

⁹⁵ Não se ignora que há de fato abordagens conceituais no sentido de dividir nuances por trás da ideia de «Estabilidade» ou «Permanência» do Estabelecimento, com o que não nos ocuparemos no presente trabalho.

⁹⁶ Cfr. Ana Teresa Machado Rodriguez Amorim - Ação 7 do BEPS: a utilização do artigo 5.º, 4 da Convenção Modelo da OCDE como instrumento de planeamento, 2017, p. 4. Disponível em: <http://repositorium.sdum.uminho.pt/handle/1822/50261> (Acesso em 15.03.2021). Na Abordagem sucinta e esclarecedora de Mestre Ana Teresa Machado, ela traz como objeto as exceções contidas no artigo 5.º da CMOCDE.

se deduz das convenções internacionais, sobretudo do artigo 5.º (1) da CMOCDE, que parece corroborar esse pensamento.

Parece, inicialmente, que a mais apropriada concepção vai no sentido de afirmar que o Estabelecimento Estável também se caracteriza como um centro de imputação, uma *longa manus* ou uma extensão de uma outra pessoa coletiva, da sociedade-mãe, mas sempre com específicos propósitos de levar adiante atividades, cujas rendas tributáveis, em última instância, serão revertidas em benefício do todo, isso é, para a sociedade-mãe ou grupo da qual é participante.

Na verdade, ao tratar do conceito de Estabelecimento Estável, portanto no campo da fiscalidade, não se está falando mais do que do princípio do «*economic allegiance*», ou, dito com outras palavras, da teoria do benefício, na medida em que o Estabelecimento Estável é, *per se*, revelador de que determinada pessoa jurídica está presente economicamente naquele país e ali poderá movimentar seu capital (humano, tecnológico), criar riquezas e auferir rendas.

Exatamente aqui que as grandes questões começam a surgir, pois conceitos fundamentais para a compreensão do Estabelecimento Estável, como o de «centro de atividade», «previsibilidade», «continuidade», e «fixidez», concebidos para a economia com bases tradicionais, ou como queiram o «*brick-and-mortar*», quando analisados sobre as bases da economia da informação entram em crise.

E essa crise ocorre exatamente porque a economia da informação tem como matriz os intangíveis, a atomização das atividades, a descontinuidade imediata de determinados segmentos, a mobilidade dos ativos.

Neste sentido, e numa extensão do entendimento bem articulado pela Professora Rita Calçada Pires, parece-nos que tudo isso vem «trazer consequências no corpo normativo do Direito Internacional Fiscal, uma vez que provoca uma crise de regras concretizadoras dos princípios da tributação na residência e na fonte. E insisto, uma crise de regras e não de princípios tributários»⁹⁷. Isso pois, para a efetiva caracterização do

⁹⁷ Cfr. Rita Calçada Pires - *Tributação Internacional...*, Op. Cit., p. 513.

Estabelecimento Estável teríamos que reunir ao 3 os elementos, de forma cumulativa, quais sejam:

- I A existência de uma instalação;
- II A fixidez de uma instalação; e
- III O exercício da atividade da empresa através dessa instalação⁹⁸.

Dessa forma colocada, considerando que a economia digital prescinde destes elementos, torna-se fácil perceber que o critério previsto sobretudo no artigo 5.º (1) da CMOCDE, com a finalidade de permitir a tributação a partir do Estabelecimento Estável, ou seja de um não residente, como se residente fosse por ser fonte suficiente e reveladora de produção de riqueza, passa a merecer crítica e deve ser revisto.

A propósito, é imperativo destacar que esta questão, colocada no âmbito da economia digital, não é nova, na doutrina e jurisprudência Europeia, e já foi enfrentada mais de uma vez pelo Tribunal de Justiça. À guisa de exemplo, o caso K-C-219/13, em que se abordou a questão do princípio da neutralidade e o IVA cobrado sobre a operação com livros eletrônicos; e mesmo o caso *Welmory Co Ltd.*, C-605/12⁹⁹, que envolvia empresas com residência em Chipre, e prestava serviços de leilão na forma eletrônica para uma sociedade Polaca. Nestas decisões, inclinou-se para o entendimento de que a existência de um servidor e um software acompanhado de um suporte humano seria suficiente para configurar um Estabelecimento Estável, compreensão que pode ser abalada já por um iniciante nos estudos de Tecnologias e Softwares.

3.5 A fiscalidade e alguns problemas no ambiente eletrônico

O Direito Fiscal na sua abordagem Internacional, e mesmo no âmbito da União Europeia, só tem sentido se analisado a partir da internacionalização dos negócios, das empresas, do comércio, e da globalização dos mercados que não são fenômenos novos, muito pelo contrário. Mas como já foi registrado, construiu-se, não por acaso, um sistema fiscal baseado na fixidez, na «fiscalidade» do sujeito passivo.

⁹⁸ *Idem*, p. 239.

⁹⁹ Mais decisões podem ser encontradas in: João Sérgio Ribeiro - *International Taxation: Digital New Challenges*. Conceição Gamito et al. - *The quest for a perfect solution*, Universidade of Minho, 2017, p.11 e seg.

A questão que se coloca diante da «fixidez» do sistema tributário é que as novas tecnologias, a economia digital e o comércio eletrônico, são reveladores de novos problemas. Sem prejuízo do reconhecimento de outras, apontamos aqui duas faces desses problemas:

A primeira, prende-se à complexidade, multiplicidade e a dispersão dos modelos de negócios no ambiente digital. Isso aumenta o grau de dificuldade das autoridades tributárias dos Estados quando buscam identificar o exato sujeito beneficiário do rendimento empresarial.

Tome-se em consideração aqui o clássico exemplo de uma plataforma de arrendamento de quartos para hospedagens.

Por meio dessa plataforma de múltiplos lados¹⁰⁰ o usuário faz um arrendamento em Paris. Entretanto, dito usuário tem residência fiscal em Portugal e realiza o pagamento com um cartão de uma conta bancária que possui em Espanha. A residência fiscal da multinacional proprietária da plataforma é na Irlanda, mas todos os servidores de Internet (ISP), necessários à prestação de serviço, operam em nuvem e em equipamentos de terceiros, pois o propósito comercial da proprietária da plataforma justifica a economia com *hardwares*, manutenção dos equipamentos e espaço físico e virtual. Questiona-se: qual a Jurisdição teria legitimidade para tributar os lucros com a descrita operação?

A resposta mais simples, mas que nos parece equivocada do ponto de vista da justiça fiscal, considerando a fixidez do sistema é, naturalmente, no sentido de que o Estado Irlandês deve acionar o seu sistema jurídico-fiscal (*Corporate Tax*), já que é naquele Estado que tem residência fiscal a titular da plataforma.

Mas, na sequência, os questionamentos que ficam sem resposta são: e o estado que se constitui na efetiva fonte da renda (França), tirante os impostos indiretos como IVA, e que se colocam em outra quadra da abordagem, não participaria da relação jurídica-fiscal para finalidade de tributação sobre o rendimento? E o estado em que reside o usuário, ou mesmo onde se realiza o pagamento, e que fazem parte de toda uma cadeia de formação

¹⁰⁰ Registre-se que as plataformas não são criações das modernas tecnologias, menos ainda do comércio eletrônico. Configuram-se plataformas de múltiplos lados aquelas que permitem vários interessados interagirem em um mesmo ambiente, buscando interesses diferentes. À guisa de exemplo no âmbito da economia tradicional, tome-se uma plataforma de arrendamento de espaços dentro de um centro de compras (Shopping). Vejam que dita plataforma faz a gestão de interesses dos proprietários do espaço físico, dos arrendatários, e dos clientes/consumidores que frequentam o centro.

de valores do negócio empresarial digital, não terão participação na tributação sobre as rendas geradas?

Já em uma segunda face, e mesmo como desdobramento do primeiro problema, apresentam-se os limites da soberania fiscal dos estados envolvidos¹⁰¹ que pretendem fiscalizar, impor a tributação sobre a renda resultante da operação.

Dito com outras palavras, para a hipotética situação acima ilustrada, qual Estado estaria legitimado a acionar o seu sistema jurídico-tributário (*Corporate Tax*) uma vez que, tomando as premissas consubstanciadas na CMOCDE, nos estudos e nos comentários produzidos no âmbito da OCDE, não se permite, *prima facie*, enxergar a ocorrência do formal nexos jurídico-tributário, além do estado da residência (Irlanda).

A primeira percepção que se tem, no caso aqui utilizado a título de ilustração, é de que o óbice para a atuação do Estado que pretende impor a exação fiscal (com base nos rendimentos) não decorre apenas de uma questão física, fática, mas jurídica-formal.

Ou seja, há uma estrutura jurídica-formal internacional (CMOCDE), baseada no consenso, acordada entre países membros da OCDE que, da forma como se coloca diante do comércio eletrônico, acaba por impedir o posicionamento do Estado que, por força do princípio da justiça fiscal, deveria levar adiante a tributação direta sobre a renda obtida na operação, ou seja, figurar como sujeito ativo da relação jurídica fiscal.

Vale dizer, a operação comercial realizada em um ambiente eletrônico, como a hipótese de ilustração, coloca em crise as regras da estrutura jurídica-formal internacional e Europeia, que tem por finalidade exatamente conferir segurança jurídica não apenas aos operadores econômicos internacionais, mas aos Estados e a toda a sociedade.

3.6 Uma realidade mais ampla do que a fiscalidade

Parece ser comum entre os especialistas das mais variadas áreas, nomeadamente aqueles ligados ao próprio campo da tecnologia, entendimento de que há ainda muito o que ser revelado pelas novas tecnologias, seja no segmento do comércio, das

¹⁰¹ Sobre a questão da soberania fiscal, ver por tudo, Paula Rosado Pereira - *Princípio de Direito Fiscal Internacional ...*, op. cit., p. 55 e seg.

comunicações, no sistema financeiro e bancário, na cultura, na saúde, na educação, entre outras.

Como assegura Klaus Schwab (*World Economic Fórum*) estamos no início de um período ainda mais emocionante e desafiador. A Quarta Revolução Industrial é algo fabricado por nós mesmos e está sob nosso controle. Somos testemunhas de mudanças profundas em todos os setores, marcadas pelo surgimento de novos modelos de negócios, pela descontinuidade dos operadores e pela reformulação da produção e do consumo, dos transportes e dos sistemas logísticos¹⁰². Adicione a tudo isso as novas ideias que permearão o convívio social e a realidade econômica, a partir da virtualidade no ambiente da Internet, naquilo que já se convencionou denominar «metaverso».

Embora todas essas mudanças já tenham causado profundos impactos nas finanças dos Estados, as implicações no campo fiscal estão ainda em passos preliminares se considerarmos, por exemplo, a presença de figuras como os tokens não fungíveis (NFT - *Non-fungible token*)¹⁰³, que se caracterizam como tipos especiais de token criptográficos representativos de algo único e que poderão revelar, no mínimo, a capacidade contributiva de seus titulares. Entretanto, os sistemas fiscais e os conceitos empregados, entre eles o conceito de Estabelecimento Estável ou presença física, como vinha sendo defendido até mesmo no âmbito da OCDE, encontram-se inadequados para enfrentar tais realidades.

É certo que em qualquer dos quadrantes nenhum estudioso do direito fiscal seria capaz, em bom juízo, de negar que todas essas mudanças que ainda estão por vir deixarão de repercutir de maneira direta na fiscalidade dos Estados, pois revelarão riqueza e capacidade contributiva incapazes de serem alcançadas pela fiscalidade.

Certo que a sociedade passará por inovações que alterarão até a própria forma de funcionamento do Estado e a ideia de controle e emissão centralizada de moeda e as moedas digitais dizem muita coisa sobre esse futuro. Percebam, entretanto, não se quer com isso afirmar que no futuro surgirá um banco central mundial ou que a autonomia dos Estados Nacionais desaparecerá, até porque isso pressupõe o fim do atual sistema econômico.

¹⁰² Cfr. Klaus Martin Schwab - *The Fourth Industrial Revolution...*, Op. Cit., p. 99.

¹⁰³ NFT - *Non-fungible token* não se confundem com as criptomoedas.

Entretanto, parece clara a importância do enfrentamento de questões como a presença física para caracterizar onexo fiscal, ou estabelecimento estável enquanto fonte do rendimento tributável, não apenas porque já nesse momento se revela evidente a erosão das bases fiscais dos Estados, mas também porque outras inovações apontam para um quadro ainda mais complexo.

Com efeito, se de um lado o quadro já se revela preocupante e a tendência aponta para o seu agravamento, de outro não há como negar que cresce a importância do papel do estado fiscal-social, na medida em que as tecnologias têm atuado de maneira indisfarçável como catalisador para funcionamento eficiente do sistema capitalista naquilo que diz respeito a concentração de riquezas¹⁰⁴, em contrapartida ao empobrecimento de milhões.¹⁰⁵

Ora, a ideia de concentração de riquezas e bens destinados a manutenção da vida naturalmente impõe, por lógica, um aumento da desigualdade social. Logo, a presença de serviços como proteção social passam a se revelar ainda mais fundamentais¹⁰⁶. Vale dizer aqui, a importância de um estado fiscal social, atuante também sobre as empresas do segmento da economia da Informação revela-se premente.

Neste sentido, e à guisa de exemplo tangível, tome-se o Estado português onde, de acordo com Instituto Nacional de Estatística (INE), a taxa de risco de pobreza no ano de 2019 era de 19,1% e 17,5% para os menores de 18 anos e para idosos, respectivamente. Para o cálculo, se fossem afastadas as transferências sociais do Estado relacionadas com a doença e a incapacidade, a família, o desemprego e a inclusão social, essas taxas mais do que duplicariam.

Vale dizer, a descontinuidade das transferências sociais do Estado Português poderia colocar 42,4% da população do país em risco de pobreza, entendido assim como aquela situação em que o cidadão não tem ganhos superiores a 6.480 Euros por ano (ou

¹⁰⁴ Cfr. José Roberto Afonso e Adassah Laís Santana (Coords.) - *Tributação 4.0*, Almedina, São Paulo, 2020, p. 52.

¹⁰⁵ O índice de bilionários da Bloomberg mostra que, para o ano de 2020, a fortuna total das 500 pessoas mais ricas do mundo cresceu 31% em comparação ao ano anterior. A quantia adicionada de US\$ 1,8 trilhão foi a maior desde a criação do indicador, há oito anos, certo que tem assento no topo daquela lista, entre as dez primeiras, as proprietárias e sócios-executivos das principais empresas de tecnologia, nomeadamente das redes sociais. Fonte: Bloomberg - Disponível em: <https://www.bloomberg.com/news/articles/2021-04-12/elite-100-billion-club-gets-two-new-members-via-tech-boom> (Acesso em 23.04.2021)

¹⁰⁶ A ideia de criar um «colchão social». Entretanto, com isso não se quer acreditar em uma igualdade social a partir de uma mais eficiente tributação da economia digital ou do comércio eletrônico. Até porque, o papel do estado na sociedade capitalista é, na sua origem e finalidade, exatamente a manutenção de classes sociais.

540 Euros ao mês).¹⁰⁷ Pondere-se que o quadro português não fica muito distante de uma boa parte da sociedade europeia, basta olhar para a Itália e França.

A justificar, parece-nos correta a preocupação do estado fiscal diante da erosão das bases tributárias que tende a reduzir a arrecadação, diminuir a capacidade de prestações sociais, e assim agravar efeitos que nem mesmo na abordagem do mais ferrenho defensor do neoliberalismo econômico conseguirá esconder. E a crise social agravada em muitos países pela pandemia da Covid-19 é apenas parte dessa indisfarçável realidade.

3.7 As abordagens das Autoridades Europeias

Necessário observar que a questão da tributação direta das pessoas coletivas, por se constituir num dos temas mais sensíveis e caros para a União Europeia, a mesma regulou apenas alguns dos aspectos. Vale dizer, há no plano da União Europeia pouca harmonização neste domínio e o pouco que existe está alinhado ao Tratado de Funcionamento da União, e aos princípios¹⁰⁸ ali consignados, e nem haveria de ser diferente.

Logo, não se pode ignorar que houve uma tímida tentativa de harmonização, e em situações que afetam, ainda que por vezes de maneira transversal, a tributação direta das pessoas coletivas, a saber, por meio da:

Diretiva 2011/96/UE do Conselho de 30 de novembro de 2011, que trata da questão dos dividendos;

Diretiva 2003/49/UE do Conselho de 03 de junho de 2003, que trata dos royalties e juros;

Diretiva 90/434/CEE do Conselho de 23 de julho 1990, sobre fusões, cisões, troca de ativos e permuta de ações, alterada pelas Diretivas 2005/19/CE Conselho de 17 de fevereiro de 2005, cuja versão consolidada consta na Diretiva 2009/133/UE do Conselho de 19 de outubro de 2009, que trata do regime fiscal comum aplicável às fusões, cisões,

¹⁰⁷ As informações foram comparadas e bem analisadas pelo Professor António Ferraz, da Escola de Economia da Universidade do Minho, em publicação no Correiodominho.pt, em 27 de março de 2021, p. 21.

¹⁰⁸ Tratado de Funcionamento da União Europeia art. 45 e seguintes.

cisões parciais, entradas de ativos e permutas de ações entre sociedades de Estados-Membros;

Diretiva 2016/1164/UE do Conselho de 12 de julho de 2016, que estabelece regras contra as práticas de elisão fiscal que tenham incidência direta no funcionamento do mercado interno;

Mas percebe-se que ao nível da tributação específica das pessoas coletivas relacionadas a economia da informação, nenhum avanço pode ser observado, e as tentativas que foram feitas no âmbito da OCDE foram em parte refutadas¹⁰⁹ por alguns Estados-Membros

Fato é que somente nos anos recentes surgiram, no seio da União Europeia, propostas de Diretivas direcionadas a economia digital.

Deve se dizer que a busca por contornar «a dificuldade de tributar as chamadas empresas digitais, em 21 de março de 2018, de forma ousada, a Comissão Europeia propôs novas regras para a tributação da economia digital. Fê-lo através da apresentação de duas propostas legislativas: (i) COM (2018) 147/2018 - final 2018/72 (CNS), proposta de diretiva que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa; e (ii) COM (2018) 148/2018 - final 2018/73, proposta de diretiva relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais»¹¹⁰.

Mas essas iniciativas, no contexto dos eventos e da necessidade de revisão das regras fiscais internacionais, acabaram por ser « atropeladas » pelos debates mais recentes cujo objeto foi o Pilar 1 e Pilar 2, como veremos adiante.

¹⁰⁹ Percebe-se que se encontra no documento oriundo da OCDE, *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5, p. 3*, posição no sentido de que: «However, Spain and Portugal do not consider that physical presence is a requirement for a permanent establishment to exist in the context of e-commerce, and therefore, they also consider that, in some circumstances, an enterprise carrying on business in a State through a web site could be treated as having a permanent establishment in that State. That is the reason why Spain and Portugal look forward to the results of the work of the TAG on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits in the Context of Electronic Commerce (see paragraph 4) as regards the issue of whether changes to the definition of permanent establishment should be made to deal with e-commerce.»

¹¹⁰ Cfr. João Sergio – *A Tributação das Multinacionais...*, Op. Cit. p. 05.

CAPÍTULO IV

O Estado Fiscal (buscas por soluções dos problemas)

4.1 A escolha do modelo.

Parece-nos que estamos diante de um dilema de escolha: como manter o estado fiscal-social, já que o debate em torno da escolha de viver em estado fiscal foi superada.

Sabemos que todas as ações humanas exigem a prévia escolha de um caminho, o que ocorre também no campo da fiscalidade mesmo na condição de contribuinte¹¹¹.

Percebam que o contribuinte ao invés de adquirir um imóvel, sujeito a tributação, também na ocasião da venda (mais-valia) pode, nos dias de hoje, graças as tecnologias como o «blockchain»¹¹², optar por adquirir obras de arte como telas virtuais ou outro tipo de propriedade intelectual e, no âmbito da economia digital o exemplo mais próximo é a aquisição destes tipos de bens intangíveis com pagamento por meio de Tokens Não Fungíveis (NFTs)¹¹³. Com essa escolha de investimento, o contribuinte certamente sofrerá uma imposição fiscal com menor intensidade (ou nenhuma).

Da mesma forma, e o curso da história tem comprovado, para os estados fiscais enquanto necessitados de recursos para fazer frente ao interesse público a escolha de caminhos também se impôs.

Percebam que, ao dizer «estado fiscal», excluimos a ideia de estados proprietários, produtores ou empresariais, pois este tipo de Estado consubstanciou, desde logo, a primeira forma de estado (moderno) – o estado absoluto do iluminismo – que foi majoritariamente um estado não fiscal, uma vez que seu suporte financeiro tinham como origem, de um lado e em continuação das instituições medievais que o precederam, as

¹¹¹ Aqui surge a ideia do planejamento fiscal.

¹¹² Os especialistas da área da tecnologia apresentam o conceito de «blockchain» (ou cadeia de dados), revelado ao mundo no ano de 2008, como sendo, basicamente, uma plataforma, um sistema de registro que permite realizar e verificar transações instantaneamente, de maneira confiável, sem necessidade de intermediários. Apesar de, no senso comum, estar ligada às criptomoedas, incluindo o *Bitcoin*, a *Litecoin* ou *Ethereum*, o uso começou a se diversificar e já existe aplicação dessa tecnologia em uma variedade de áreas e finalidades, como validação de documentos. Atualmente o Blockchain vem sendo utilizado inclusive pelos Estados no campo Fiscal. Sobre o uso do Blockchain no setor público, e na tributação, ver por tudo: Demirhan H. (2019) *Effective Taxation System by Blockchain Technology*. In: Hacioglu U. (eds) *Blockchain Economics and Financial Market Innovation. Contributions to Economics*. Springer, Cham. https://doi.org/10.1007/978-3-030-25275-5_17 (Acesso em 13.10.2021).

¹¹³ Em uma tentativa para conceituar, pode se dizer que NFT é uma espécie de certificado digital, concebido com base na «blockchain», e que define a originalidade e exclusividade a bens digitais. Os «Non-fungible Token» (NFTs) têm chamado a atenção após somas milionárias terem sido usadas para comprar esse tipo de ativo na Internet.

receitas de seu patrimônio ou de suas propriedades e, de outro lado, os rendimentos de sua atividade comercial e industrial assumida e desenvolvida em tributo ao ideário iluminista¹¹⁴.

Em um ângulo prático deste raciocínio, à guisa de exemplo de um estado não fiscal, poderíamos citar aqui o Estado português que teve o seu suporte financeiro essencialmente baseado no comércio ultramarino, em um primeiro momento e, em seguida, na exploração das riquezas de sua principal colônia (Brasil) especialmente na extração do ouro¹¹⁵.

Observem que os estados não fiscais ainda nos tempos que hoje correm continuam a ter o financiamento de suas despesas (saúde, segurança, educação, tribunais, etc.) baseado em suas propriedades, como exploração de combustíveis fósseis¹¹⁶, por exemplo.

Por outro lado, aos estados fiscais, como fonte de receita para fazer frente a seus gastos com a manutenção dos interesses e serviços públicos, duas foram as opções colocadas à mesa, ao menos na quadra histórica: tributar o consumo de seus cidadãos ou tributar a riqueza (o patrimônio) na mais variada forma como salários e rendas.

A história dos tributos a nível ocidental em geral e europeu em particular tem nos mostrado que a maioria dos estados fiscais tem optado por combinar essas duas formas, tributação sobre o consumo - no âmbito da União Europeia o Imposto sobre Valor Agregado (IVA) é o exemplo por excelência - e a tributação sobre a renda, em relação as pessoas físicas e jurídicas.

Percebe-se assim que a escolha dos caminhos e forma de tributação, como meio para a manutenção dos interesses da coletividade é uma escolha política, de Estado, nunca da administração de um determinado governo.

Neste sentido, qualquer alteração que seja provocada, seja ela ativa como concessões de benefícios fiscais sem retribuição verificada, seja ela passiva como a prática de arquitetar planejamento fiscal agressivo simplesmente para evitar o pagamento de

¹¹⁴ Cfr. José Casalta Nabais - O dever Fundamental de pagar impostos..., Op. Cit., p. 193.

¹¹⁵ Cfr. Vitorino Barbosa de Magalhães Godinho - *Finanças Públicas e Estrutura do Estado*, in Dicionário da História de Portugal, III. pp. 21 e seg. In José Casalta Nabais - O dever Fundamental de pagar impostos..., Op. Cit., p. 193.

¹¹⁶ Como referência para os dias de hoje, podemos citar os países do Médio Oriente, cuja fonte de receitas é basicamente a exploração de petróleo.

tributos sobre a renda da pessoa coletiva, caracterizam um rompimento pontual de um acordo político que levou a escolha pública para a manutenção do Estado de direito ¹¹⁷.

Vejam que se a pessoa coletiva, no âmbito da economia da informação, tem conseguido em dadas circunstâncias evitar a imposição de tributação sobre suas rendas, a partir de estratégias como mencionadas aqui mais de uma vez, ao trabalhador (em sede de tributação direta) que tem sua renda tributada enquanto pessoa física na fonte, e ao consumidor (em sede de tributação indireta) não há outro caminho a não ser a submissão às regras de incidência, o que configura ao nosso sentir, uma quebra do pacto político (formal-burguês) destinado a escolha do modelo de estado fiscal. Com isso, sepulta a possibilidade de estabelecimento de um estado de bem-estar social, pois fica ausente a isonomia de esforços, que na linguagem fiscal é entendida como capacidade contributiva: quem tem mais riqueza, deve suportar mais.

Percebam que este quadro se torna particularmente agravado quando toda a economia passa, direta ou indiretamente, pelo crivo da digitalização, como tem ocorrido nas cinco últimas décadas.

4.2 O impacto sobre o estado social (um estado mínimo?)

Parece-nos que aqui uma nota preliminar tem espaço, com a finalidade de esclarecer e reforçar a ideia de que tratamos da fiscalidade sobre a pessoa coletiva como meio de contribuir com a manutenção de um estado social (ou um resquício) ao nível dos Estados-Membros da União Europeia, a exemplo do Estado português, já que a nível comunitário os esforços são exatamente no sentido de negar qualquer modelo de estado de bem-estar social, e o asserto se justifica exatamente porque a ideia de criação de um mercado repulsa a ideia de criação de um estado social.

¹¹⁷ De maneira propositada, optamos por não referir a «democrático», quando mencionamos o vocábulo Estado. Isso porque, ao nosso sentir, a ideia de democracia não se compagina com a mero aspecto «formal» do liberalismo, levado à confusão (à marreta) com a ideia de «representação» ou representatividade.

Quanto a ideia do «social» relacionado ao vocábulo Estado, e que constitui um dos pontos de exploração deste trabalho, percebe-se que a figura do estado tem se prestado a manutenção de um mínimo para a sobrevivência de seus concidadãos, nomeadamente no âmbito da União Europeia. Neste sentido, um estado que põe suas forças para a manutenção do mercado, ao invés da evolução da sociedade, não pode ser considerado como estado social. Muito pelo contrário. Neste sentido, certos dogmas do direito fiscal devem ser trazidos à mesa, pois um dos objetivos da fiscalidade é repartição justa dos rendimentos e da riqueza (CRP artigo 103). Mas está aqui em debate um viés que foge do universo fiscal, em relação ao qual o aprofundamento destoa dos propósitos, ao menos neste trabalho.

Ora, há opinião de pensador de relevância intelectual que se sinaliza inclusive para a morte anunciada do “modelo social europeu”¹¹⁸, o que confirma que não teria sentido aqui nos ocuparmos de em estado de bem-estar social no âmbito da União Europeia, ao menos no quadro que se coloca.

Com efeito, tomando em consideração o ideal que sempre norteou a União Europeia e com mais clareza nos últimos 40 anos, nomeadamente a partir de 1986, com o *Acto Único Europeu*, que veio promover a implantação efetiva do mercado interno único de mercadorias, capitais, serviços e pessoas¹¹⁹, parece-nos que de fato o *réquiem do estado social europeu* está no horizonte, até porque bem-estar e estado social são conceitos antagônicos ao de mercado, ao conceito de lucro, ao conceito de acumulação de riqueza. Neste sentido, falar em «estado mínimo» no âmbito da União Europeia seria maltratar a inteligência já do iniciante nos estudos das ciências humanas aplicadas, pois se o propósito está voltado à formação de um mercado interno único, não é crível que haja espaço para um modelo de bem-estar social.

Pois bem, fechada esta nota preliminar, tornemos à fiscalidade relacionada a pessoas jurídicas no âmbito da economia da informação na União Europeia, e já percebemos que coisa diferente não se passa, ou seja, a tributação direta *sobre a pessoa coletiva (Corporate Tax)* pode se revelar também distante do propósito inicial, qual seja: tributo como ferramenta para uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza¹²⁰ e construção de um estado de bem-estar social.

Observem que, a par do fato de a economia digital constituir uma ideia mais ampla do que o conceito de comércio eletrônico, certo é que neste domínio a busca é também pela formação do Mercado Único Digital¹²¹ no âmbito da União Europeia, que já está em sede de regulação¹²². Isso de certa maneira relaciona-se com a efetiva tributação dos

¹¹⁸ Ver por tudo o Professor António José Avelãs Nunes - *O neoliberalismo e a chamada constituição europeia...*, *Op. Cit.* Observamos, entretanto, que há outras vozes (muitas delas com fundo não acadêmicos) pelo fim ou saída de seus respectivos países da União Europeia. Referidas vozes algumas cruzam ou são desdobramentos do pensamento deste Insigne Professor da Universidade de Coimbra, outras nem tanto. Assim, por não ser este o objeto de nosso estudo, optamos por não avançarmos na investigação dessas opiniões.

¹¹⁹ António José Avelãs Nunes - *O neoliberalismo e a chamada constituição europeia...*, *Op. Cit.* p. 1.

¹²⁰ Cfr. Portugal - Constituição da República Portuguesa, artigo 103.º.

¹²¹ Ver por tudo Professora Joana Covelo de Abreu - *O Mercado Único Digital como o novo mundo para a União Europeia: repercussões na estrutura regulatória social e institucional – a redefinição do serviço universal e do Organismo de Reguladores Europeus das Comunicações Eletrónicas (ORECE)*, UNIO - *EU LAW JOURNAL*, Vol. 4, n.º 2, julho de 2018, pp. 59-72.

¹²² Cfr. Comissão Europeia, *Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu e ao Comité das Regiões – “As plataformas em linha e o Mercado único digital: oportunidades e desafios para a Europa”*, COM (2016) 288 final, Bruxelas, 25 de maio de 2016. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52016DC0288&from=BG>, (Acesso em 05.12.2021).

agentes econômicos, mais uma vez com vistas também a um estado de bem-estar social, pois basta pensar que uma empresa com residência na Irlanda possa realizar vendas em toda a União Europeia e submeter seus lucros ao regime fiscal Irlandês¹²³ apenas.

Como já foi objeto de referência, a ideia de «mercado» parece revelar uma antinomia a ideia de bem-estar social, de um estado social. Neste particular o papel regulador dos Estados (inclusive por meio da fiscalidade) tem assumido destaque. Vejam que no âmbito das medidas comunitárias reguladoras e limitadoras acabam por ser um obstáculo a mais para os Estados-Membros na busca por um estado de bem-estar social.

Isto porque em uma União Europeia economicamente desigual, considerando que para os países mais pobres, a fiscalidade direta é o último instrumento revelador de independência de um mercado voraz pelo lucro, esse «dumping fiscal» sacrifica a própria soberania nacional e assim obriga o Estado-Membro que quer atrair investimento estrangeiro (e até o grande investimento nacional) a não impor taxaço sobre os rendimentos do capital.¹²⁴

Nesta linha, compara o Professor António Avelãs, da Universidade de Coimbra, a uma situação semelhante à dos bombistas-suicidas. Porque o recurso à ‘arma tributária’ obriga estes Estado-Membro a abdicar do exercício da sua própria soberania e priva-os de obter receitas que lhes possam permitir realizar os investimentos indispensáveis para levar a cabo as reformas estruturais necessárias e para promover a melhoria das condições de vida das populações (habitação social, ensino gratuito, saúde acessível a todos). E porque esses Estados-Membros se condenam a si próprios a obter receitas públicas através dos impostos sobre os rendimentos do trabalho e dos impostos sobre o consumo, de efeitos consabidamente regressivos em matéria de justiça fiscal. Os trabalhadores (os pobres em geral) são os sacrificados desta política¹²⁵, ideia que se traduz no rompimento do «pacto político» retromencionado.

Neste sentido, e visto que a economia da informação pode favorecer a degradação do estado de bem-estar social ao nível dos Estados-Membros, diante de um quadro de não sujeição das pessoas coletivas às regras fiscais, cabe a nós analisarmos se, de fato, as

¹²³ É o caso da Apple, como já mencionado linhas atrás.

¹²⁴ Cfr. António José Avelãs Nunes - *O neoliberalismo e a chamada constituição europeia...*, Op. Cit. p. 29.

¹²⁵ Idem, ibidem.

medidas idealizadas com base no Pilar 1 e Pilar 2 apresentam um cenário mais favorável, ou são mera ilusão de ótica ao contribuinte, o que faremos a seguir.

4.3 Caminhos apontados

Como já despertado, há algum tempo propostas para enfrentamento das questões envolvendo a tributação da economia digital e comércio eletrônico vem sendo desenhadas. Neste sentido cabe-nos ver, precisa e mais recentemente, em que se consistem as ideias contidas nas deliberações do *G20 / OCDE Inclusive Framework* que, em tese, tem o objetivo de contribuir para a mudança de cenário.

4.3.1 Pilar 1

A proposta contida no do Pilar 1, lembramos, volta-se para enfrentar as questões relacionadas a economia digital. Assim, vejamos o que está sendo proposto, alguns requisitos para sua implementação e, em seguida, apresentaremos uma nota crítica.

Com efeito, no Contexto da regulação vigente, se tivermos uma empresa "A" residente fora da União Europeia, mas que tenha uma filial "B" em um Estado-Membro e por meio desta filial realize vendas para todos os Estados-Membros, ninguém põe em dúvida de que tal empresa obtém receitas em todos os Estados-Membros.

Nesta singela hipótese os lucros dessa empresa "A" ficarão reconhecidos na sua matriz, reservadas, é claro, a aplicação das regras gerais de Direito Fiscal Internacional, no tratamento com a filial, como a regra *Arm's Length*, por exemplo.

Já em relação aos Estados-Membros onde a empresa obteve ganhos (o mercado como tivemos a oportunidade de ver), estes nada podem tributar a título de lucross, diante da ausência do nexu jurídico (residência/estabelecimento estável ou fonte) com a empresa "A" e nem mesmo com a filial "B" que, como vimos, pode manter eventualmente um simples estoque, um depósito em um Estado-Membro, ao abrigo das exceções do artigo 5.º da CMOCDE.

O que se pretende, a partir do Pilar 1 é corrigir esta anomalia.

Neste sentido, procura-se «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 do nexa ou conexão fiscalmente relevante. Pretende-se, 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, visa-se, também, melhorar, significativamente, a segurança fiscal, introduzindo mecanismos de prevenção e resolução de conflitos»¹²⁶.

Em um esforço para desdobrar as ideias contidas neste Pilar 1, pode-se dizer que o ponto de inflexão se consiste em dois elementos, que sinalizam para o mesmo sentido:

O primeiro, no sentido de assegurar que não será mais condição necessária a presença física para o envolvimento de uma empresa em determinado mercado.

O que está por trás dessa ideia, e o que se procura alcançar, é na realidade a característica mutável dos modelos empresariais no ambiente da economia digital. Por conta da «plasticidade» dos modelos de negócio, a empresa ligada à economia digital pode perfeitamente estar envolvida na economia de um Estado-Membro sem a necessidade de um Estabelecimento Estável. Neste particular poderia ser ilustrada a situação com uma variedade enorme de casos, seja na prestação de serviços, como o uso das plataformas digitais de comunicação, seja na venda de produtos como tem revelado a prática cada vez mais crescente do *e-commerce* entre os Estados-Membros, como já foi verificado¹²⁷.

Em uma segunda reflexão, a justificação para fundamentar este Pilar 1 está relacionado à formação da cadeia de valores¹²⁸. Neste passo, atenção especial merece uma das características centrais da economia da informação, nomeadamente aquela relacionada às redes.

Com efeito, fatores como as externalidades positivas de uma economia de rede contribuem muito com a formação do valor de um produto ou de um serviço. Basta pensarmos em uma praça (mercado de um Estado-Membro) onde a maioria das pessoas

¹²⁶ Cfr. João Sergio – *A Tributação das Multinacionais...*, Op. Cit. p. 06

¹²⁷ Remissão especial ao item 3.6 e respectivos subitens do capítulo 3.

¹²⁸ Remissão especial ao item 3.6 do capítulo 3.

se comunica por meio de uma determinada plataforma (ou redes sociais) como aquelas que ganham repercussão global¹²⁹.

A propósito, pode-se dizer que as externalidades de rede são fenômenos característicos e dominantes, mas sabidamente não exclusivo, das economias e empresas relacionadas as tecnologias da informação – nelas significando que os impacto das infraestruturas de telecomunicações no crescimento da economia pode não ser linear¹³⁰ - supondo-se que exista uma massa crítica acima da qual disparam rendimentos sempre crescentes e em escala global, em um claro movimento que muitos usuários passam a associar a um serviço universal¹³¹. Percebemos este comportamento quando olhamos, por exemplo, para a massiva utilização de ferramentas/plataformas que passaram a ser adotadas inclusive pelos próprios Estados e seus serviços, em práticas que vão desde uma notificação fiscal via e-mail, até uma citação judicial via WhatsApp¹³².

Estas reflexões confirmam o intuito deste Pilar 1 e pode ser traduzido na tentativa de dar aos sistemas fiscais, em que se caracteriza um mercado, o direito de tributar parte dos lucros de certas empresas que não tenham residência, ou estabelecimento.

A rigor, e olhando para a regra-matriz de incidência tributária¹³³, está sendo proposto um novo objeto sobre o qual operará a fiscalidade, qual seja, uma porção do lucro residual calculado no âmbito do grupo, o que o *G20 / OCDE Inclusive Framework* convencionou chamar de «Valor A (Amount A)».

Pois bem, este «Valor A» será obtido a partir da seguinte premissa:

A = Lucros do Grupo (IFRS) – Lucros rotineiro.

¹²⁹ Fala-se em plataformas de comunicação de repercussão global como WhatsApp, Facebook/Meta, Tik Tok, WeChat, entre outras.

¹³⁰ Cfr. Carl Shapiro e Hal Varian - *Information Rules: A Strategic Guide to the Network Economy*, Cambridge, Harvard Business Press, 1998, tradução portuguesa - *A economia da informação - como os princípios econômicos se aplicam à era da Internet*, Rio de Janeiro, Elsevier, 1999.

¹³¹ cfr. Fernando Borges Araújo - *Introdução à economia*, Coimbra, Almedina, 2003, p. 330-331.

¹³² Acerca da citação pela plataforma WhatsApp, no âmbito do Superior Tribunal de Justiça no Brasil, já se viu entendimento no sentido de que "A tecnologia em questão permite a troca de arquivo de texto e imagem, o que possibilita, ao oficial de Justiça, com quase igual precisão da verificação pessoal, auferir a autenticidade da conversa." - Recurso HC 641877(2021/0024612-7 de 15/03/2021). Disponível em: https://processo.stj.jus.br/processo/revista/documento/mediado/?componente=ATC&sequencial=122874624&num_registro=202100246127&data=20210315&tipo=5&formato=PDF (Acesso em 3.12.2021).

¹³³ Ver, entre outros: Federico Arcos Ramírez - *La seguridad jurídica: una teoría formal*, Madrid, Dykinson, 2000, disponível em <https://dialnet.unirioja.es/servlet/tesis?codigo=183620> (Acesso em 10.09.2021); Paulo de Barros Carvalho - *Curso de Direito Tributário*, 21.ª ed., São Paulo, Saraiva, 2009.

Os lucros do grupo são sinônimo de lucros total do grupo no âmbito global, já lucros rotineiros será caracterizado como uma margem pré-determinada de 10% de toda a receita.

Pois bem, desse Valor A, será tributada entre 20% e 30% nos sistemas fiscais onde se caracteriza mercado do grupo.

Assim, este Pilar 1, tem em vista a questão a alocação dos lucros e da conexão com o ordenamento jurídico caracterizador do mercado atuante. À guisa de sumário pode-se dizer que o Pilar 1 aborda a questão da existência de atividades comerciais sem presença física; determina onde o imposto deve ser pago e em que base; e estabelece qual a parte dos lucros que pode ou deve ser tributada.¹³⁴

Como já somos levados a deduzir, para fins de aplicação, o projeto do Pilar 1 define o âmbito em favor dos sistemas onde haja mercado, com base em dois elementos, a saber: por um lado, um limiar quantitativo e, por outro, um teste de atividade. Em relação ao critério quantitativo, tem assim uma natureza dupla. Combina-se (i) uma faturação global acima de 20 bilhões de euros com (ii) margem acima de 10% (ou seja, lucro antes de impostos / receita)¹³⁵.

Quanto a atividade, vale dizer, a verificação se há presença no mercado, entendeu-se que esta presença ficará caracterizada quando a empresa obtiver pelo menos 1 milhão de euros¹³⁶ em receita neste determinado mercado, neste caso poderá ser alocado uma parte do lucro.

Mas a proposta do Pilar 1 não nasce isenta de críticas, e a primeira nota que se coloca é no sentido de que estamos em um debate em torno de um «novo objeto a ser tributado», sobre uma porção do lucro residual calculado no âmbito do grupo.

Assim, e com um pé na regra-matriz de incidência, sob o ponto de vista da relação Jurídica tributária, questionamos quem será o sujeito passivo? A empresa ou o grupo? Como apurar e calcular tributo sobre o lucro de um grupo que sequer estará presente em um Estado-Membro? Como conjugar a isonomia no âmbito da União Europeia e de seus

¹³⁴ Cfr. João Sergio – *A Tributação das Multinacionais...*, Op. Cit. pp. 05-09.

¹³⁵ Idem, p. 09.

¹³⁶ Ou para Estados com PIB inferior a 40 bilhões de euros, 250 mil euros

Estados-Membros entre sujeitos passivos que são tributados como pessoa coletiva e outras que poderão ser tributadas em nome de um grupo?

Numa outra vertente, indaga-se no sentido de saber a operacionalidade deste tributo: será uma tributação na fonte? Mas nem mesmo presença o sujeito passivo tem. Como o Estado-Membro operará a retenção?

Sob um outro ângulo de questionamentos, voltamos para saber como ajustar a proposta do Pilar 1 no quadro da legislação fiscal global, nomeadamente os Acordos Internacionais, como a CMOCDE. Ora, os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado¹³⁷. Diante da proposta do Pilar 1 como fazer? E as regras de preços de transferência¹³⁸ ajustadas em escala global, o que fazer?

Nestes termos colocados, e diante de expectativas que podem ganhar concretude em forma de problemas, pois já se desenham, inclusive com a mudança do conceito de contribuinte, pode-se questionar também se os Estados-Membros da União Europeia com a tarefa de construção de um estado de bem-estar social poderão, em algum momento, contar com as ditas receitas fiscais seja da economia digital, seja do comércio eletrônico, já que a *rácio* presente neste Pilar 1 não permite distinção.

4.3.2 Pilar 2

Como já se percebeu, a proposta desse Pilar 2 desloca-se alguns passos do contexto da presente análise, pois este pilar avança para além das grandes empresas envolvidas na economia digital, e atinge todas as empresas multinacionais, ainda que relacionadas apenas a economia tradicional, se é que ainda é possível tratar de negócios no mundo moderno que estejam absolutamente distantes do mundo digital. Por isso, não podemos nos furtar a abordagem a seguir.

A preocupação aqui neste Pilar 2 é a competição fiscal internacional. Suportado na ideia que se deve buscar introduzir regras globais de combate a erosão da base tributária para garantir um nível mínimo (15%) de eficácia na tributação, tendo em vista resolver

¹³⁷ Cfr. OCDE - Convenção Modelo da OCDE, artigo 7.º.

¹³⁸ Cfr. OCDE - Convenção Modelo da OCDE, artigo 9.º.

as preocupações remanescentes do BEPS (*base erosion and profit shifting*), nomeadamente a ação 5. Para tal propósito, o Pilar 2 almeja 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 efetiva¹³⁹.

Desta forma, os fundamentos do Pilar 2 estão basicamente em um tripé, a saber¹⁴⁰:

I) As regras de inclusão de Rendimento (IIR - *Inclusion Income Rule*), no sentido de estabelecer uma complementariedade da carga tributária da empresa até se chegar a 15%. Dito de outra forma, é o conceito da tributação com bases universais, pois se a empresa não pagou no país onde há baixa a carga fiscal, pagará a diferença onde tem a residência (matriz), independentemente de distribuição de lucros.

II) Já a segunda ideia, consubstancia-se na regra do pagamento subtributado (UTPR - *The Undertaxed Payments Rule*), que tem o mesmo propósito da regra de inclusão de renda (IIR), mas aqui voltado para os pagamentos dedutíveis realizados em países com baixa carga fiscal.

Percebam que embora o IIR e o UTPR tenham propósito geral semelhante (imposição fiscal de ao menos 15%), têm funções diferentes e operam de maneira diferente.

Com efeito, vejam que o IIR fornece um mecanismo para coletar o imposto complementar com base na propriedade direta ou indireta da empresa que opera em países com baixa carga fiscal.

Por sua vez a UTPR serve, em parte, como uma barreira para reduzir os incentivos de inversões impulsionadas por impostos. Fornece um mecanismo para fazer um ajuste mirando os pagamentos dedutíveis realizados em países com baixa carga fiscal. Vale dizer, se a empresa localizada em países com baixa carga fiscal realizou pagamentos dedutíveis da base de cálculo dos rendimentos, no país de sua sede essa dedutibilidade não será reconhecida, até se chegar a uma fórmula que a empresa em causa pague pelo

¹³⁹ Cfr. João Sergio – *A Tributação das Multinacionais...*, Op. Cit., p. 07.

¹⁴⁰ Cfr. Luís Eduardo Schoeuri - *Tributação sobre a renda*, III Congresso de Direito Tributário da Ordem dos Advogados de São Paulo, Brasil, em 11 nov. 2021. Disponível em: <https://www.youtube.com/watch?v=XjqReXD2F5g> (Acesso em 12.11.2021).

menos 15% sobre suas rendas. Assim, a UTPR opera como se fosse uma chave de alocação, de ajustes, portanto, tem sua aplicação limitada à extensão dos pagamentos intragrupo.¹⁴¹

III) O terceiro ponto consiste-se na *STTR - Subject to Tax Rule*, voltada a permitir que as jurisdições de origem imponham a tributação limitada na fonte quanto a pagamentos sujeitos a tributação abaixo de uma alíquota mínima. Relaciona-se ao pagamento de juros e royalties pagos a empresas com sede em países com baixa carga fiscal. Dada a natureza deste trabalho, não ocupará nossas atenções.¹⁴²

Por fim, impõe-se duas notas à guisa de observações com base no Pilar 2.

A primeira no sentido de dizer que este Pilar 2 vai além daquilo que se procurava no âmbito do BEPS, ação 5, na medida em que aqui o consenso ocorria sobre a substância (*business proposal*). Vale dizer, para a ação 5, se houvesse substância econômica, justificada estaria a presença em determinada jurisdição de baixa tributação. Já com base no Pilar 2, mesmo que tenha substância econômica a presença em determinada jurisdição de baixa tributação levará a tributação de no mínimo 15%.

Uma segunda nota crítica está, pois são colocadas de fora da incidência desta tributação mínima, ou seja 15%, quer sejam pequenas e médias empresas quer sejam 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. Em outro giro de ideias, esta tributação mínima não impossibilita os Estados de operarem em seus sistemas fiscais como muito bem entendam, no exercício da sua soberania fiscal. Podem fazer incidir tributos, ou não, sobre certos tipos de atividades e escolher a taxas que queiram aplicar¹⁴³.

Veja que, por esta passagem percebe-se claro o propósito de favorecer os países exportadores de capital, em detrimento dos importadores, o que ao final pode eliminar as poucas tentativas dos Estados-Membros de manutenção de um Estado social a partir dos recursos oriundos da tributação.

¹⁴¹ Cfr. OCDE - *Undertaxed Payments Rule*. Disponível em: <https://www.oecd-ilibrary.org/sites/33895d4d-en/index.html?itemId=/content/component/33895d4d-en#> (Acesso em 05.12.2021).

¹⁴² Cfr. Luís Eduardo Schoeuri - *Tributação sobre a renda*, III Congresso...Op. Cit.

¹⁴³ Cfr. João Sergio - *A Tributação das Multinacionais...*, Op. Cit. pp. 10-11.

Notem que estes importadores podem, por exemplo, atrair para suas jurisdições fiscais investimentos de menor vulto, como um retalhista (loja). Mas se o investimento pretender ser um centro de pesquisa e desenvolvimento (R&D), estará sujeito a mesma tributação 15%. Em linguagem direta, é o uso das ferramentas fiscais internacionais para a manutenção do subdesenvolvimento, uma das armadilhas já detectada no âmbito deste Pilar 2 e que quadra perfeitamente com a reflexão que põe no limbo a tentativa de construção de um estado de bem-estar social no âmbito dos Estados-Membros da própria União Europeia.

Mas nem tudo é como parece ser, e sobre isso nos ocuparemos em algumas linhas a seguir.

4.3.3 Propostas para novos caminhos no Velho Mundo

Como já tivemos a oportunidade de nos manifestar, caminhamos em terrenos de faixas transitórias e inseguras. Veja que ideias defendidas no âmbito da OCDE¹⁴⁴ há poucos anos foram abandonadas; propostas de Diretivas apresentadas no âmbito da União Europeia também tiveram a mesma sorte¹⁴⁵, naturalmente tudo devido a indisfarçável crise das regras fiscais e necessidade de arrecadação dos estados fiscais.

É neste cenário, na esteira dos debates carreados pelo *G20 / OCDE Inclusive Framework* que a Comissão Europeia (no fechar do ano de 2021) apresentou duas propostas de Diretivas:

A primeira, dita iniciativa fundamental para combater a utilização indevida de entidades fictícias para fins fiscais impróprios. Busca-se por meio desta proposta combater as «shell Companies»¹⁴⁶, ou companhias fictícias sem substância econômica

¹⁴⁴ Referimo-nos as propostas da OCDE onde se debatia a tentativa de ajustar o conceito de estabelecimento estável físico à realidade da economia digital. Encontramos no documento *Clarification on the application of the permanent establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5, p. 3, posição no sentido de que:* «However, Spain and Portugal do not consider that physical presence is a requirement for a permanent establishment to exist in the context of e-commerce, and therefore, they also consider that, in some circumstances, an enterprise carrying on business in a State through a web site could be treated as having a permanent establishment in that State. That is the reason why Spain and Portugal look forward to the results of the work of the TAG on Monitoring the Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits in the Context of Electronic Commerce (see paragraph 4) as regards the issue of whether changes to the definition of permanent establishment should be made to deal with e-commerce.»

¹⁴⁵ Referimo-nos: i) a proposta de diretiva que buscava estabelecer regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa (COM (2018) 147 final 2018/0072 (CNS); e (ii) a proposta de diretiva relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais (COM (2018) 148 final 2018/0073 (CNS)).

¹⁴⁶ União Europeia - Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/unshell_en?pk_campaign=unshell&pk_source=twitter&pk_medium=social

que se estabelecem no âmbito da União Europeia apenas com o propósito de obter benefícios fiscais.

Já a segunda, vem alinhada à proposta de um mínimo de tributação global – Pilar 2. Busca-se alinhar os interesses da União Europeia no sentido de garantir uma tributação efetiva mínima¹⁴⁷ para as atividades globais de grandes grupos multinacionais. Por meio desta proposta de Diretiva, busca-se cumprir o compromisso assumido pela União Europeia de agir com extrema rapidez para estar entre os primeiros a implementar o acordo histórico de reforma fiscal global, que almeja justiça, transparência e estabilidade ao quadro internacional de tributação das sociedades. Esta proposta segue de perto o acordo internacional e define a forma como os princípios da taxa de imposto efetiva de 15% - acordada por 137 países.

4.4 Lições de Direito comparado

O direito fiscal é amplo, profundo e toca todas as manifestações de cunho econômico que envolvem o ser humano (consumo, riqueza, trabalho, herança, etc.) e a impressão que temos é que, com os avanços das novas formas de manifestações da economia nos últimos cinquenta anos, apresenta-se ainda de maneira mais complexo.

Mesmo as multinacionais do segmento da economia da informação agindo de maneira quase uniforme em todo o Mundo, procuram estruturar seus modelos de negócios de forma a atender peculiaridades das jurisdições locais e também tirar máximo proveito, por meio da redução da carga fiscal.

Isto por si, e com o propósito de estabelecer uma dimensão comparatística ao trabalho, justifica um olhar sobre a abordagem de outras jurisdições (estados fiscais).

É neste espírito que, pela estreita janela que temos, por conta da natureza desta dissertação, visitaremos o direito fiscal brasileiro, e procuraremos destacar dois pontos que julgamos relevantes, quais sejam: Residência-Estabelecimento fiscal e a tributação

¹⁴⁷ União Europeia - Disponível em: https://ec.europa.eu/taxation_customs/taxation-1/minimum-corporate-taxation_en. (Acesso em 28.12.2021)

com bases universais, como ponto de comparação à realidade dos Estados-Membros na União Europeia.

Estabelece o ordenamento jurídico brasileiro que domicílio fiscal da pessoa jurídica¹⁴⁸ é, em relação ao imposto sobre a renda, quando existir um único estabelecimento, o lugar onde este esteja situado e quando existir mais de um estabelecimento, à opção da pessoa jurídica, o lugar onde esteja situado o estabelecimento centralizador das suas operações ou a sede da empresa no País. Já em relação às obrigações em que incorra como fonte pagadora, o domicílio será considerado o lugar do estabelecimento matriz da pessoa jurídica que pagar, creditar, entregar, remeter ou empregar rendimento sujeito ao imposto sobre a renda no regime de tributação na fonte.¹⁴⁹

De um outro lado, o domicílio fiscal da pessoa coletiva procuradora ou representante de residentes ou domiciliados no exterior é o lugar onde se situar o seu estabelecimento ou a sede de sua representação no País.¹⁵⁰

Por extensão, quando não couber a aplicação destas regras, a autoridade fiscal brasileira considerará como domicílio fiscal do contribuinte o lugar onde se situarem os bens ou onde ocorram os atos ou os fatos que deram origem à obrigação tributária¹⁵¹, inclusive quando tratarmos de pessoas coletivas vinculadas¹⁵², ideia que fala com o conceito de estabelecimento. Percebam que o Brasil não é membro da OCDE, nem mesmo signatário da CMOCDE, logo não se submete as regras desta Convenção.

Verdade que o Brasil é signatário de não mais que 40 Convenções para se evitar a dupla tributação internacional e em todas estas as disposições acerca do conceito de estabelecimento estável e suas exceções seguem próximo ao que dispõe a CMOCDE, tal como se pode ver, à guisa de exemplo, nas convenções entre República Federativa do Brasil com o Canadá,¹⁵³ com a Holanda¹⁵⁴ e com Portugal¹⁵⁵, todas em seus artigos 5.º.

¹⁴⁸ Cfr. Brasil - Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018; Lei n.º 4.154, de 28 de novembro de 1962, art. 34 ; e Lei n.º 5.172, de 1966 - código tributário nacional, art. 127, caput.

¹⁴⁹ Cfr. Brasil - Lei n.º 9.779, de 1999, art. 15.

¹⁵⁰ Cfr. Brasil - Decreto-Lei n.º 5.844, de 1943, art. 174, caput.

¹⁵¹ Cfr. Brasil - Lei n.º 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 127, § 1º.

¹⁵² Cfr. Brasil - Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 253.

¹⁵³ Cfr. Brasil - Decreto nº 92.318, de 22 de janeiro de 1986.

¹⁵⁴ Cfr. Brasil - Decreto decreto n.º 355, de 2 de dezembro de 1991.

¹⁵⁵ Cfr. Portugal - Decreto do Presidente da República n. 27/2001 de 27 de abril.

Assim, o tratamento fiscal internacional dado pelo sistema brasileiro em relação a estes países, com os quais estabeleceu CDT, constitui uma exceção, já que a regra é o tratamento com base no rendimento universal, sem qualquer distinção, estejam elas ligadas a economia tradicional ou a economia da informação.

Neste plano de considerações acerca da tributação com bases universais, pode-se perceber que o sistema fiscal brasileiro se coloca com um pé adiante dos debates que permeiam o atual entendimento, sobretudo no Pilar 2, pois os lucros, os rendimentos e os ganhos de capital auferidos no exterior são computados para fins de determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondentes ao balanço levantado ao fim de cada ano fiscal¹⁵⁶. Neste mesmo sentido, os lucros auferidos no exterior, por intermédio de filiais, sucursais, controladas ou coligadas, serão adicionados ao lucro líquido, para fins de determinação do lucro real, quando disponibilizados para a pessoa jurídica domiciliada no País.¹⁵⁷

Percebam que a preocupação quando tratamos do *Income Inclusion Rule (ITR)* abordada no Pilar 2 é exatamente assegurar que as empresas multinacionais paguem um valor mínimo de imposto, independentemente da localização da sociedade mãe ou dos sistemas onde atua. Em uma observação mais próxima, percebe-se que este é um sistema já adotado no Brasil há pelo menos 25 anos, pois dispõe a lei fiscal brasileira que os lucros, rendimentos e ganhos de capital auferidos no exterior serão computados na determinação do lucro real das pessoas jurídicas correspondente ao balanço levantado em 31 de dezembro de cada ano.¹⁵⁸

Observem que o que está no espírito do legislador fiscal brasileiro há vários anos é, na verdade, a complementação da carga fiscal. Vale dizer: se a pessoa coletiva com domicílio fiscal, matriz no Brasil, não paga, por meio de sua filial localizada no país de baixa tributação, pagará no Brasil. Assim colocada a questão, pode-se dizer que a legislação fiscal brasileira tem um aspecto interessante a nos informar, já há algum tempo.

¹⁵⁶ Cfr. Brasil - Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 446; Lei nº 9.249, de 1995, art. 25, caput.

¹⁵⁷ Cfr. Brasil - Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018, art. 446, parágrafo 2.º; Lei nº 9.532, de 1997, art. 1º, caput.

¹⁵⁸ Brasil - Lei Federal nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995, art. 25

A título de remate, diga-se que no âmbito da tributação sobre a economia da informação, a fiscalidade brasileira ainda se defronta com sérios problemas conceituais, que por vezes escorregam para as Cortes Supremas.

A propósito, como ilustração desta confusão de conceitos e da tentativa de aproximar realidades distintas (no seio da economia), tal como em tantos outros estados fiscais, lembramos que a Autoridade Tributária Brasileira e mesmo o Estado-Judiciário daquele país entendiam que os «softwares produzidos por encomenda» deveriam ser tributados pelo ISSQN – Imposto Sobre Serviço de Qualquer Natureza - tributo este de competência do Município, e seria cobrado com base no valor dos serviços contratados.

Entretanto, se a questão cuidasse de software de «prateleira», ou seja, aquele produzido em larga escala, disponível ao público geral, sofreria a incidência do ICMS – Imposto Sobre Circulação de Mercadoria e Serviços - este de competência dos Estados, e aqui o valor para a incidência tributária era exatamente o valor da mídia física.

Vejam que para realidades objetivas idênticas, havia a imposição fiscal distinta. Este entendimento somente no ano de 2021 passou a sofrer sólidas mudanças em sede de jurisprudência, a partir do reconhecimento de que os serviços de softwares tratam de uma nova realidade, de operações «mistas ou complexas», por envolverem «um dar e um fazer humano na concepção, no desenvolvimento e na manutenção dos programas», quase sempre com a oferta de serviço de *help desk*, manuais, atualizações e outras funcionalidades previstas em contrato.¹⁵⁹

Este é um dos tantos quadros reveladores do grau de dificuldade em ajustar as regras fiscais antigas às novas realidades trazidas pela economia da informação, também na Jurisdição fiscal brasileira.

¹⁵⁹ Por tudo, ver: Ação Direta de Inconstitucionalidade (ADI) n.º 5.576; n.º 1.945; e n.º 5.659, disponível em: www.stfjus.br. (Acesso em 10.08.2021).

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Diante da relativa novidade e da dinâmica do objeto analisado (economia da informação) é natural que um conjunto amplo de ideias poderia aqui ser abordado, mas deixamos de explorá-lo mais por respeito ao limitado propósito da presente dissertação, do que por falta de vontade, pois sem dúvidas são reflexões extremamente provocativas.

Em um fecho de ideias, não poderíamos entender de outra forma na medida em que, se de um lado reconhecemos que estamos diante de uma novo quadro econômico (economia da informação) o que proporcionou o surgimento de um novo ambiente de trocas (comércio eletrônico, novos modelos de negócio), de outro reconhecemos também que essa realidade afeta a fiscalidade e impõe constantes mutações, e os debates por parte do *G20 / OCDE Inclusive Framework*, em torno do Pilar 1 e Pilar 2, nos últimos meses, revela exatamente este aspecto.

Assim, inclinamo-nos apontar em forma conclusiva que:

1 - A economia digital, ou economia da informação, vem transformando toda a sociedade nos últimos cinquenta anos e, como tal, não poderia passar de modo indiferente pelo universo da fiscalidade, já que este ramo do Direito (direito tributário) se caracteriza por ser um direito de sobreposição.

2 - Concluímos também que conceito de economia da informação é bem mais amplo do que o conceito de comércio eletrônico. Numa analogia, pode-se dizer que o comércio eletrônico é um dos meios por onde se manifesta a economia da informação.

3 - O comércio eletrônico é uma realidade que se mostrou mais presente nos últimos 25 anos, notadamente por conta da difusão da Internet aliada ao uso de outras tecnologias. Essa realidade vem repercutindo de maneira objetiva no campo da fiscalidade dos Estados-Membros, pois os impede o estabelecimento de um nexu jurídico fiscal com aquele Estado onde gera os rendimentos. Assim, conclui-se que a dinâmica do Comércio eletrônico contribui com a erosão das bases fiscais dos Estados-Membros.

4 - A erosão das bases fiscais dos Estados-membros, no âmbito da economia da informação, deve ser enfrentada em operações e frentes de âmbito internacional e também entre Estados-Membros da União Europeia.

5 - A arrecadação dos Estados-Membros com a tributação sobre a renda da pessoa coletiva, no âmbito da União Europeia, não é expressiva, apenas 7%, se compararmos com outra fonte da tributação direta, nomeadamente o rendimento sobre o trabalho, 50%, o que autoriza dizer que a tributação sobre o trabalho é a responsável pela manutenção do estado social europeu.

6 - Não há como afirmar por meio de números a participação do segmento da economia da informação no bolo arrecadatário dos Estados-Membros, na medida em que a digitalização da economia é um processo inédito, em curso, complexo, profundo e que envolve os aspectos físicos (robótica, novos materiais, etc.), digital (centro de dados, Internet das Coisas, etc.), e biológico (melhoramento genético, etc.), o que dificulta identificar a efetiva participação das grandes e médias empresas do segmento na erosão da base fiscal dos Estados-Membros.

7 - Os princípios do benefício, da justiça fiscal, da utilidade, e da capacidade contributiva, devem orientar o legislador na reconstrução das regras fiscais que se encontram em crise no âmbito da União Europeia, nomeadamente para alcançar as grandes corporações do segmento da economia da informação.

8 - O debate na tentativa de aproximar a realidade física, concebida para a fiscalidade tradicional, a nova realidade caracterizada pela virtualidade na economia da informação, revela-se superado, o que se pode ver a partir dos debates no âmbito do *G20 / OCDE Inclusive Framework* (quadro institucional alargado) da OCDE.

9 - Pretende-se superar as dificuldades de estabelecimento denexo jurídico fiscal no âmbito da economia da informação na União Europeia por meio dos conceitos trazidos no Pilar 1, abordado no *G20 / OCDE Inclusive Framework*. Mas estes conceitos apresentam-se de duvidosa efetividade, a saber: quem será o sujeito passivo na relação Jurídica tributária, será a empresa ou o grupo? Como apurar tributo sobre o lucro de um grupo que sequer está presente em um Estado Membro? Como tratar de forma isonômica no âmbito da União Europeia os sujeitos passivos que são tributados como pessoa coletiva e outras que poderão ser tributadas em nome de um grupo?

10 - Já vinham sendo pontuados desafios no ambiente da tributação das empresas do segmento da economia da informação como: Critérios objetivos para se aferir a

presença em um mercado; qual a importância efetiva de um mercado para a empresa e o respectivo valor criado neste mercado; a identificação do lucro obtido no específico mercado; a implementação das ferramentas administrativas para tributar um sujeito até então não tributado (um grupo de tamanho global), quadro que nos parece não ter sido solucionado pelas propostas do Pilar 1 e Pilar 2.

11- Diante da perda evidente de autonomia e mesmo de corrosão da soberania fiscal, agravada no ambiente da economia digital, cabe aos estados fiscais não apenas apresentarem propostas políticas para superação do problema, com vistas a busca do bem-estar social de seus concidadãos; revela-se importante também lançar mão da própria tecnologia, como o *Blockchain*, pois podem contribuir na atuação do estado fiscal, até porque o processo de digitalização da economia ainda está em curso.

BIBLIOGRAFIA

Livros

AFONSO, José Roberto. SANTANA, Adassah Laís (Coods.) - *Tributação 4.0*, Almedina, São Paulo, 2020.

ALMEIDA, Daniel Ferreira - *A Tributação do Comércio Eletrônico nos Estados Unidos da América e na União Europeia*, Coimbra, Almedina, 2015.

BERTI, Flavio de Azambuja - *Direito Tributário e Princípio Federativo*, São Paulo, Quartier Latin, 2001.

BORRÁS, Alegria - *La doble imposición: Problemas jurídico-internacionales*, Madri, Instituto de Estudos Fiscales, 1974.

BURGIO, Mario - *Droit fiscal européen*, Bruxelles, Ecole Superieure de Sciences Fiscales, 1997.

CALDERÓN CARRERO - José Manuel, *La doble imposición internacional y los métodos para su eliminación*, Madri, McGraw Hill, 1994.

CARRAZA, Roque Antônio - *Curso de Direito Constitucional Tributário*, 17.^a edição, São Paulo, Malheiros, 2002.

COSCIANI, Cesare - *Problemi fiscali del mercato comum*, Milano, A. Giuffrè, 1958.

COURINHA, Gustavo Lopes - *Manual de Imposto Sobre Rendimento das Pessoas Coletivas*, Coimbra, Almedina, 2019.

CROXATTO, Giancarlo - *La imposizione delle imprese com attività internazionale*, Padova, Cedam, 1965.

DOURADO, Ana Paula - *Lições de Direito Fiscal Europeu: Tributação Direta*, Coimbra, Coimbra editora, 2010.

_____ - *Governança Fiscal Global*, Coimbra, Coimbra editora, 2018.

FARIA, Renato Vilela - *Tributação da Economia Digital – Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*, Saraiva, São Paulo, 2018.

FERREIRA, Eduardo Paz - *Aspectos de Harmonização Fiscal Europeia*, Fisco. ISSN 0872-950b. Vol. n.º 105/ 106, 2002.

FERREIRA, Rogério Fernandes - *A Tributação dos Rendimentos: Retrospectiva, Actualidade e tendências*, G.C.- Gráfica de Coimbra: Edições Almedina, S.A., 2007.

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo - *El establecimiento permanente: análise jurídico-tributario internacional de la imposición societaria*, Madri, Tecno, 1996.

GOODE, Richard - *El Impuesto sobre la renta*, Madri, Instituto de Estudios Fiscales, 1973.

KNECHTLE, Arnold - *Basic Problems in international fiscal law*, London, HFL (Publishers), 1979.

LONDIN, S. O.; GAMMIE, Malcolm - *Home State Taxation*, Amesterdão, IBF Publication, 2001.

NABAIS, José Casalta - *O dever fundamental de pagar impostos - Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Coimbra, Almedina, 2015.

NOGUEIRA, José Miguel Lima - *Atribuição de Lucros aos Estabelecimentos Estáveis*, Lisboa, Universidade Nova de Lisboa, 2008.

NUNES, Gonçalo Avelãs - *Estado Social e Tributação Directa Sobre as Empresas Na União Europeia*, In: EDITORA, C. - Homenagem José Guilherme Xavier de Basto. 2006, pp. 235-259.

PALMA, Clotilde Celorico - *O controlo da concorrência Fiscal Prejudicial Na União Europeia*, Ponto de Situação dos Trabalhos do Grupo do Código de Conduta. In: EDITORA, C. - Homenagem José Guilherme Xavier de Basto. 2006. ISBN 972-32-1396-6, p. 127-136.

OLIVEIRA, António Fernandes - *A Residência, A Fonte e A Tributação*, Ciência e Técnica Fiscal, ISSN 0870-340X. Vol. Abril 2008, pp. 219-299.

PANANY, Cristina Hji - *European Union Corporate Tax Law*, Cambridge, Cambridge University Press, 2013.

PEREIRA, Paula Rosado - *Manual do IRS*, 2.^a edição, Coimbra, Almedina, 2019.

_____ - Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional, Coimbra, Almedina, 2021.

_____ - *Princípios de Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, 2020.

PICONEZ, Matheus Bertholo - *Os princípios da tributação no estado da fonte e no estado da residência e os impactos da economia digital no Brasil e no Mundo. Tributação da Economia Digital – Desafios no Brasil, experiência internacional e novas perspectivas*, São Paulo, Saraiva, 2018.

PINHEIRO, Patrícia Peck - *Direito digital*, 6.^a Edição, São Paulo, Saraiva, 2016.

PIRES, Rita Calçada Pires - *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico*. Desvendar mitos e construir realidades. Coimbra, Almedina, 2011.

_____ - *Manual de Direito Internacional*, Coimbra, Almedina, 2018.

POÇAS, Luís - *Manual de Investigação em Direito - Metodologia da preparação de teses e artigos jurídicos*, Coimbra, Almedina, 2020.

RIBEIRO, João Sérgio - *Estudos de Direito Fiscal Internacional*, Braga, ELSA UMINHO, 2019.

_____ - João Sérgio, *Direito da União Europeia*, 2.^a edição, Coimbra, Almedina, 2019.

ROCHA, Joaquim Freitas, *Teoria geral da relação jurídica tributária*, Coimbra, Almedina, 2019.

_____ - *Direito financeiro local*, 3.^a edição, Coimbra, Almedina, 2019.

SAMUELSON, Paul; NORDHAUS, William - *Economics*, 19th Edition, The McGraw-Hill Companies, Inc., New York, New York, 2010. Tradução para o português: Elsa Fontainha Jorge Pires Gomes, *Economia*, 19^a ed., Porto Alegre, AMGH Editora Ltda., 2012.

SILVA, José Antônio - *Curso de Direito Constitucional Positivo*, 20.^a Edição, São Paulo, Malheiros, 2002.

SHAPIRO, Carl; VARIAN, Hal - *Information Rules: A Strategic Guide to the Network Economy*, Cambridge, Harvard Business Press, 1998. Tradução para a língua portuguesa, Ricardo Inojoso: *A economia da informação - como os princípios econômicos se aplicam à era da Internet*, 14ª ed., Rio de Janeiro, Elsevier, 1999.

SPITZ, Barry - *International tax planning*, London, Butterworths, 1982.

SKAAR, Arvide Aage - *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle*, 2nd Edition, Kluwer Law International, Netherland, 2020.

_____ - *Erosion of the concept of permanent establishment: eletronic commerce, Intertax*, 28:5 (May 2000).

SPITZ, Barry - *International tax planning*, London, Butterworths, 1982.

TANZI, Vito - *Public Spending in The 20 Th Century - A global Perspective*, England: Cambridge University Press, 2000. ISBN 0 521 66291 5.

TÔRRES, Heleno - *Pluritributação Internacional Sobre a Renda das Empresas*, 2ª edição, São Paulo, Editora Revista dos Tribunais, 2001.

VASQUES, Sérgio - *Imposto sobre o valor acrescentados*, Coimbra, Almedina, 2015

_____ - *Manual de direito fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015.

VOGEL, Klaus et al. - *Klaus Vogel on double Taxation Conventions – Commentary to the OCDE-, UN- and US Model Conventions for the Avoidance of Double Taxation on Income and Capital – With Particular Reference to German Treat Praticce*, 3º ed., (reimpressão 1999), Kluwer Law International, London, 1997.

XAVIER, Alberto - *Direito Tributário Internacional*, 2ª ed. Coimbra, Almedina, 2017.

Artigos

ALLEVI, Laura; CELESTI, Chiara - *10th GREIT Annual Conference on EU BEPS - Fiscal Transparency, Protection of Taxpayer Rights and State Aid and 7th GREIT Summer Course on Tax Evasion, Tax Avoidance & Aggressive Tax Planning*, Intertax, vol. 44, n.º 1, 2016.

AUERBACH, A. J. - *Why have Corporate Tax Revenues Declined? Another Look*, N.B.E.R, Working Paper n.º 12463, 2006.

AVI-YONAH, Reuven - *Tax competition and e-Commerce*, Michigan Law, 2001, disponível em <https://www.law.umich.edu/FacultyBio/Pages/FacultyBio.aspxFacID=aviyonah> (Acesso em 15.02.2020).

_____ - *International taxation of electronic commerce*, second edition, Tax Law Review, 1996, p. 213/228.

BARRETO, Aires - *Conflito de competência ISS X ICMS*, 2018, disponível em <http://www.ibet.com.br/conflitos-de-competencia-iss-x-icms/> (Acesso em 15.02.2020).

CAMPOS, Diogo Leite - *A Internet e o princípio da territorialidade dos impostos*, 1998, disponível em <https://portal.oa.pt/upl/%7B34a87abc-a240-46c5-a35b57eea121e930%7D.pdf> (Acesso em 20.02.2020).

COCKFIELD, Arthur - *Rise of the OECD as informal world tax organization through national responses to e-Commerce*, Yale Journal of Law and technology, 2005, disponível em <https://digitalcommons.law.yale.edu/yjolt/vol8/iss1/5/> [20.02.2020].

DOERNBERG, Richard L.; HINNEKENS, Luc, *Electronic commerce and international taxation*, Kluwer Law International, 1999, disponível em <https://heinonline.org/HOL/LandingPagehandle=hein.journals/sujtnlr24&div=13&id=&page=>> (Acesso em 20.03.2020).

GAMMIE, Malcom - *Arm's Length or formulary Apointment? A European Union Perspective*, In the Taxation of Business Profit, Under Tax Treaty, Canadian Tax Found, 2003.

GOOSLSBEE, Austan - *In a world without borders: the impact of taxes on Internet commerce*, Quarterly Journal of Economics, 2000. Vol. 115, p. 561-576.

GORDON, Roger; WILSON, J. D. - *An Examination of Multijurisdictional Corporate Income Taxation under Formula Apportionment*, Econometrica, vol. 54, n.º 6, 1986, p. 1357-1373,

GRIFFITH, Rachel; HINES, James; SORONSEN, Peter Birch, *International Capital Taxation*, *The Mirrlees Review*, edited by T. J. Besley et al., 914-96, Oxford University Press, Oxford, 2010.

KEIKEBELD, Ben, SMITT, Daniël - *Freedom of Establishment and freemovement of capital in Association na Patnership Agreemens and direct taxation*, EC Tax review, 2007.

KOK, R. - *The Principal Porpouse Test in Tax Treaties Under BEPS 6*, Intertax, vol. 44, n.º 5, 2016.

LANG, Michael - *Direct Taxation: is the ECJ Heading in a New Direction?* European Taxation, Setembro, 2016, p. 421.

MCLURE, Charles - *European integartion and taxation of corporate income: Some Lessons from de US experience*, European Taxation, n.º 08, 1989.

RIBEIRO, João Sérgio - *Justiça distributiva através dos impostos: Perspectiva Comparada e Comunitária, Estudos em Comemoração ao Décimo aniversário da Licenciatura em Direito da Universidade do Minho*, Almedina, Coimbra, 2004.

_____ - *Tributação Presuntiva do Rendimento: Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indiretos de Determinação da Matéria Tributária*, Coimbra, Almedina, 2010.

_____ - *A Tributação das Multinacionais na União Europeia*, Universidade do Minho, Policop., 2021.

SCHÖN, Wolfgang - *The European Comission's Report on Company Taxation: A Magic Formula for European Taxation?*, European Taxation, vol. 42, n.º 88, Agosto de 2002.

Sites - Internet

COMISSÃO EUROPEIA - *A política Fiscal na União Europeia-prioridades para os próximos anos. Ciência e Técnica Fiscal. ISSN 0870-340X. Vol. 403 (2001), p. 225-262 (Acesso em 15.05.2021).*