

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMNISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

TRIBUTAÇÃO DAS GIGANTES TECNOLÓGICAS E A SUA
APLICABILIDADE NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

CATARINA ALEXANDRA DE FIGUEIREDO REVEZ

Lisboa, fevereiro de 2021

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA

TRIBUTAÇÃO DAS GIGANTES TECNOLÓGICAS E A SUA
APLICABILIDADE NO SISTEMA FISCAL PORTUGUÊS

CATARINA ALEXANDRA DE FIGUEIREDO REVEZ

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade realizada sob a orientação científica do Prof. Especialista Amândio Silva e sob a coorientação do Prof. Doutor Nuno Teixeira.

Constituição do Júri:

Presidente Prof. Especialista Jesuíno A. Martins

Arguente Prof.^a Doutora Clotilde Palma

Vogal Prof. Especialista Amândio Silva

Vogal Externo Prof. Doutor Nuno Teixeira

Lisboa, fevereiro de 2021

Dedicatória

Às minhas irmãs,

Para que nunca lhes falte motivação para serem o que quiserem.

Epígrafe

Success Consists Of Going From Failure To Failure Without Loss Of Enthusiasm.

Winston Churchill

Agradecimentos

Agradeço ao meu orientador Professor Amândio Silva pelo desafio proposto para abordar esta temática e por ter aceitado entrar no mesmo comigo.

Agradeço ao meu coorientador Professor Nuno Teixeira por me ter inspirado desde os tempos da licenciatura a explorar a fiscalidade internacional e ainda por ter aceitado juntar-se a mim nesta jornada trazendo um pouco de Setúbal consigo, por isso, o meu mais honesto obrigada.

Às minhas irmãs, à Andreia por me distrair quando mais precisei e à Maria por me mostrar a força e que realmente tudo é possível.

A todos os outros que se cruzaram comigo neste caminho, obrigada.

Resumo

A evolução da economia é uma realidade e, quando esta se transforma e origina um novo modo de efetuar trocas comerciais e novos negócios, é necessário que a fiscalidade acompanhe esta evolução. A economia digital veio trazer novos desafios dentro da fiscalidade internacional pois a falta de legislação origina a abertura, quase como em formato de convite, para que as empresas optem por caminhos ilícitos por forma a atingirem melhores resultados financeiros. A transferência de receitas para regiões com regimes de tributação mais baixos é uma realidade em qualquer economia ou setor económico, mas a verdade é que dentro do mercado digital, dada a ausência de regulamentação específica, a tendência é de que os montantes desviados aumentem. A união das grandes potências torna-se imprescindível para evitar que os países continuem a sair prejudicados com as operações levadas a cabo pelas grandes empresas multinacionais tecnológicas que operam no mercado eletrónico. Assim, é necessário encontrar soluções de modo a harmonizar a tributação das operações digitais.

Palavras-chave: Offshores; Economia Digital; Gigantes Tecnológicas; Fiscalidade Internacional; Plano BEPS

Abstract

The economic evolution is a reality, and this leads to a new way of performing commercial trades and new ways of doing business, and so, it becomes necessary for the international taxation to keep up this evolution. The digital economy brings challenges inside the international taxation form once there is not a significant amount of laws about this subject. The absence of legislation, or the gaps in it, allows the companies to operate on this new market to choose more often the intention of tax evasion to ensure they can get a better financial result. The revenue displacement to regions with lower taxes regimes is a reality in any economy or economic sector, however inside the digital market considering the absence of a proper legislation, these displacements tend to get heavier. The union of the countries is becoming essential to avoid them to be harmful from the transactions taken by the technological multinational companies that do business in the electronic market. It's now necessary to find a solution in order to harmonize the taxation inside the digital economy and between the countries.

Keywords: Offshores; Digital Economy; Technological Giants; International Taxation; BEPS Plan

Índice

1. Introdução	1
2. Conceito de Paraíso Fiscal	3
2.1. Os Paraísos Fiscais e os Regimes Fiscais Preferenciais	3
2.2. A Tributação Internacional	6
2.3. As Diretivas da UE	10
2.4. As <i>Offshores</i>	12
3. A Economia Digital	17
3.1. Os Conceitos Base Sobre a Atual Economia Digital	17
3.1.1. A Noção de Ativos Intangíveis	17
3.1.2. A Noção de Estabelecimento Estável	18
3.2. Os Atuais Modelos de Negócio da Economia Digital	20
3.2.1. A Internet	21
3.2.2. O Comércio Eletrónico	22
3.2.3. A Globalização	23
3.2.4. Os Modelos de Negócio Dentro do Mercado Eletrónico	23
3.3. A Ação 1 do Plano BEPS – Os Desafios da Economia Digital	25
4. As Empresas Multinacionais do Setor Tecnológico	29
4.1. Conceito de Multinacional Tecnológica	29
4.2. A Estrutura Societária em Portugal	30
4.2.1. A Evolução Do Setor Tecnológico em Portugal	31
4.2.2. As subcategorias do setor e o CAE	33
4.3. A Relação entre as Multinacionais Tecnológicas e a Evasão Fiscal na UE	38
4.3.1. O Planeamento Fiscal	39
5. As Propostas de Diretiva e o Relatório Intercalar da OCDE	42
5.1. Breve Enquadramento	42
5.2. A Proposta de Diretiva 2018/0072 da CE	42
5.2.1. Definições	43
5.2.2. A Determinação de Presença Digital Significativa	43
5.2.3. A Determinação do Lucro Imputável Presença Digital Significativa em cada Estado-Membro	44
5.2.4. Notas Conclusivas	45
5.3. A Proposta de Diretiva 2018/0073 da CE	46
5.3.1. As Receitas Tributáveis	46

5.3.2. O Sujeito Passivo de ISD	47
5.3.3. O Local de Tributação do ISD	47
5.3.4. A Exigibilidade, Determinação e Obrigação do Imposto a Pagar 48	
5.3.5. Notas Conclusivas.....	49
5.4. A Implementação Unilateral do Imposto GAFA.....	50
5.4.1. Notas Conclusivas.....	51
6. A Aplicação das Propostas de Diretivas Europeias Sobre o Imposto Digital em Portugal	52
6.1. Objetivo do Estudo	52
6.2. Principais Pressupostos	52
6.3. Metodologia	53
6.3.1. Método de recolha de informação	54
6.4. Recolha de Dados.....	55
6.5. Seleção da Amostra.....	58
6.5.1. As Grandes Multinacionais Excluídas da Amostra	60
7. Conclusão	63
Referências Bibliográficas.....	66

Lista de Abreviaturas

ADT- Acordo de convenção sobre dupla tributação

Ati- Acordo sobre Trocas de Informações

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

CAE – Código de Atividade Económica

CE – Comissão Europeia

GAFAs – Google, Amazon, Facebook, Apple

IP - Endereço do Protocolo Internet

IRC – Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Coletivas

IRS - Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares

ISD – Imposto sobre os Serviços Digitais

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

PME – Pequenas e Médias Empresas

UE – União Europeia

Índice de Tabelas

Tabela 2.1. - Carga Fiscal por país. Elaboração própria

Tabela 2.2. - Plano BEPS, elaboração própria, elaborada com base no quadro apresentado pela PWC (2015).

Tabela 4.1. - Número de empresas em Portugal

Tabela 6.1. - Entidades do Setor Tecnológico em Portugal com volume de negócios superior a 25M€.

Tabela 6.2. - Entidades do Setor Tecnológico com volume de negócios Global superior a 750M€.

Tabela 6.3. - Quadro Resumo.

Tabela 6.4. - O impacto do Imposto sobre os Serviços Digitais nas principais entidades do setor em Portugal.

Tabela 6.5. - A Aplicação da Taxa na Apple e na Google em Portugal.

Índice de Figuras

Figura 2.1. - *Macro Statistics Corrected for Profit Shifting (2015)*.

Figura 2.2. - *Profitability in Foreign vs. Local Firms (2015)*.

Figura 3.1. - Acesso à Internet.

Figura 4.1. - Prestações de Serviços TIC. Em milhões de Euros.

Figura 4.2. - Volume de negócios por subcategoria TIC. Em percentagem (%).

Figura 4.3. - Evolução da Divisão 62 do CAE, quanto ao volume de negócios.

Figura 4.4. - Evolução da Subclasse 62090 do CAE, quanto ao volume de negócios.

Figura 4.5. - Evolução Comparativa entre a Divisão 62 e a Subclasse 62090 do CAE, quanto ao volume de negócios.

Figura 4.6. - Evolução da Divisão 63 do CAE, quanto ao volume de negócios.

Figura 4.7. - Evolução da Subclasse 63110 do CAE, quanto ao volume de negócios.

Figura 4.8. - Evolução Comparativa entre a Divisão 63 e a Subclasse 63110 do CAE, quanto ao volume de negócios.

1. Introdução

O propósito deste trabalho é, numa primeira fase abordar o problema do desvio de lucros para regiões com tributações mais reduzidas, mostrar os motivos que levam as empresas a optar por esse tipo de estratégia e procurar apresentar as medidas tomadas pelos governos para evitar que estas ações ocorram. Mas esta fase inicial serve apenas como introdução à problemática principal, que passa por procurar uma solução para a correta tributação das empresas multinacionais tecnológicas que operam dentro do mercado digital e que pela falta de tributação específica acabam por aproveitar e transferir os seus resultados para outras jurisdições.

O modo como o mercado digital funciona é essencial para a correta compreensão da proposta de solução que vai também ser abordada no decorrer do trabalho.

Apesar de a economia digital ser algo muito recente está a atingir valores de utilização cada vez superiores e a tornar-se cada vez mais essencial no dia a dia dos cidadãos e empresas. Por esse motivo é necessário perceber como é que este funciona e que género de operações podem ocorrer dentro do mesmo.

O motivo que leva ao aumento da utilização do mercado eletrónico deve-se principalmente à evolução empresarial. As empresas do setor tecnológico são as que têm proporcionado a evolução deste mercado e conseqüente economia digital. Mas são também estas que começam a apresentar os maiores números de receitas, principalmente as sedeadas em países como os Estados Unidos da América e a China, superpotências com uma grande capacidade de desenvolvimento tecnológico. Contudo, o objetivo deste trabalho não será estudá-las quanto às suas sedes e origens, mas sim o seu impacto e presença no mercado Português.

Identificada a problemática principal, o objetivo seguinte passa por apresentar as propostas de soluções por parte da União Europeia e os esforços que esta tem tido para harmonizar este mercado.

O último capítulo deste trabalho passará por testar a proposta de aplicação de tributação que a Comissão Europeia propõe conjuntamente com a análise de métodos já adotados por outros países, nomeadamente França, para as grandes empresas multinacionais do setor tecnológico. O objetivo será testar o impacto que esta medida tem na esfera tributária portuguesa, se realmente, dada a densidade populacional e o grau de utilização das

plataformas digitais, a criação de um imposto digital deve ter a urgência de ser criado pelo governo Português.

2. Conceito de Paraíso Fiscal

2.1. Os Paraísos Fiscais e os Regimes Fiscais Preferenciais

A nível fiscal, ao observamos o globo terrestre, podemos identificar que não existem 2 países com o mesmo regime fiscal e, quando comparados, é possível verificar que há países que apresentam regimes de tributação mais aliciantes do que outros. No limite temos o denominado regime fiscal preferencial que «consiste num território com um regime fiscal altamente mais favorável e que oferece ao mesmo tempo um certo grau de opacidade» Viegas (2018, p.22). Para salientar a definição atribuída pelo autor apresento a tabela abaixo, com um exemplo comparativo, entre Dinamarca, Portugal e Gibraltar¹.

País	Impostos Indiretos (IVA)	Impostos Diretos (IRC)	Impostos Diretos (IRS)	Segurança Social, Trabalhador	Segurança Social, Empregador
Dinamarca	25%	22%	55,79%	0%	0%
Portugal	23%	21%	48%	11%	11%
Gibraltar	0%	0%	40%	10%	10%

Tabela 2.1. Carga Fiscal por país. Elaboração própria

Fonte: Através de dados disponibilizados pela KPMG.

Na tabela 2.1 podemos ver representados três países europeus, dos quais Gibraltar, que é considerado pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e pela Portaria 150/2004 de 13 de fevereiro, um território com um regime fiscal claramente mais favorável. O quadro inclui também a Dinamarca, que é um dos países que apresenta uma carga fiscal mais elevada, e Portugal, como termo de comparação.

Numa primeira análise, quanto aos impostos indiretos onde está incluído nomeadamente o imposto sobre o consumo, entre eles o imposto sobre o valor acrescentado (IVA), é possível verificar que Gibraltar não apresenta qualquer taxa nesta matéria, enquanto que,

¹ Através de dados recolhidos pela plataforma: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online.html>

em Portugal os impostos indiretos refletem 15,2% do Produto Interno Bruto (PIB)². A Dinamarca consegue apresentar uma taxa superior a Portugal no que respeita a estes impostos.

Avançando para a análise ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), mais uma vez Gibraltar volta a apresentar uma taxa tributação de 0%, servindo esta ausência de tributação como um incentivo às empresas para se estabelecerem neste território.

Seguidamente, é possível verificar que, apesar de existente, a taxa atribuída por Gibraltar ao Imposto sobre o Rendimento de Pessoas Singulares (IRS) apresenta-se inferior quando comparado com Portugal, com uma taxa máxima de (48%) e com a Dinamarca que tem uma taxa máxima de 55,79%, refletindo uma tributação em mais de 50% dos rendimentos brutos auferidos pelos cidadãos.

Por último, as taxas da Segurança Social fornecidas tanto por Portugal como por Gibraltar, divergem apenas 1%, enquanto que a Dinamarca não dispõe de taxa nesta modalidade, proporcionando uma ausência de proteção aos cidadãos em caso de, por exemplo, desemprego.

Podemos concluir esta análise dizendo que a existência de locais designados como territórios com regimes fiscais claramente mais favoráveis não significa imediatamente que existe alguma ilegalidade associada, refletindo numa primeira abordagem um conjunto de melhores condições a nível fiscal, tanto para o cidadão comum como para as entidades coletivas. Estes territórios resultam de estratégias nacionais dos próprios governos com o objetivo de atrair capitais estrangeiros aproveitando a legislação devidamente estabelecida (Johns, 2013 citado por Viegas, 2018)³.

Para além dos parâmetros utilizados como meio de comparação entre países, a maioria dos regimes fiscais com tributações claramente mais favorável apresentam também um conjunto de vantagens para as empresas que aqui se estabeleçam, na sua maioria relacionadas com as operações bancárias, como por exemplo, o valor de taxas de juro e o

² Diário de Notícias “Peso dos impostos na economia mantém-se acima de 25% em 2020” (<https://www.dn.pt/dinheiro/peso-dos-impostos-na-economia-mantem-se-acima-de-25-em-2020-11733499.html>)

³ Johns, R. A., (2013). *Tax havens and offshores finance: a study of transnational economic development*. Bloomsbury Publishing.

sigilo muitas vezes absoluto no que diz respeito tanto às operações realizadas como à identidade das entidades com contas nos bancos locais.

A definição de paraíso fiscal, contudo, não se apresenta de forma tão linear como a de um regime fiscal claramente mais favorável. Silva (2012,p.10) refere que «Por exemplo, para muitos países, são considerados paraísos fiscais, todos os territórios com tributação inferior relativamente à que se pratica no território nacional.», enquanto que Dinis (2011) expõe o exemplo Alemão, em que este país considera que se está perante um paraíso fiscal quando o determinado território apresenta um regime de tributação sobre o rendimento das empresas inferior a 30%.

No território Português não está estabelecida nenhuma definição quanto aos paraísos fiscais, existindo, contudo, uma lista, publicada primeiramente na Portaria 150/2004, de 13 de fevereiro e posteriormente alterada com a Portaria n.º 345-A/2016, de 30 de dezembro, que contempla «(...) lista dos países, territórios e regiões com regimes de tributação privilegiada, claramente mais favoráveis (...)».

Por isto, a escolha de um determinado sujeito passivo, quer singular quer coletivo, de se estabelecer numa região com um regime tributário claramente mais favorável, pode representar apenas um modo de planeamento fiscal estruturado de forma legal.

Quando avançamos para a segunda parte da definição destes regimes, identificamos a real problemática por detrás dos mesmos. A opacidade, que se reflete na existência de pouca transparência fiscal e que por consequência pode servir para ocultar ausência de sustância económica em atividades levadas a cabo por entidades associadas a estes regimes é, não exclusivamente, mas principalmente, o grande problema identificado por organizações como a União Europeia (UE) e a OCDE.

A opacidade é, a nível prático, a ausência de troca de informações entre as diversas regiões do globo, mais especificamente a ausência de trocas entre Autoridades Tributárias (ATs) ou instituições bancárias. Podendo esta opacidade ser total, refletindo-se na ausência de informação, ou parcial, onde algumas regiões disponibilizam alguma informação sobre as entidades lá estabelecidas, mas não a sua totalidade.

Tal como Portugal, a UE, de modo a distinguir o grau de opacidade presente em cada região, elabora regularmente uma lista onde é possível verificar até à data quais as jurisdições não cooperantes para efeitos fiscais assim como aquelas com as quais estão a ser elaborados compromissos para a implementação de princípios da boa governação

fiscal através do aumento de transparência, de justiça fiscal e medidas anti-Base Erosion and Profit Shifting (BEPS), sendo a sua mais recente versão (2019/C 176/03) divulgada através do Jornal Oficial da União Europeia.

2.2. A Tributação Internacional

Para combater a opacidade fornecida pelos regimes acima referidos, os países têm procurado estabelecer ao longo dos anos Acordos sobre Trocas de Informações (ATI) por forma a atenuar esta opacidade, procurando garantir alguma transparência com regimes que apresentam tributações claramente mais favoráveis. Por exemplo, Gibraltar estabeleceu com Portugal um acordo de troca de informação publicado na Resolução da Assembleia da República n.º 42/2011 D. R I, n.º 54, de 17/03/2011, que procura providenciar trocas de informações entre ambos os países, nomeadamente em impostos, como devidamente estabelecido no artigo 3º. do mesmo acordo.

Os impostos visados pelo presente Acordo são:

a) No caso de Portugal:

- i. O imposto sobre o rendimento das pessoas singulares — IRS;
- ii. O imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas — IRC;
- iii. A derrama;
- iv. O imposto do selo sobre as transmissões gratuitas.

b) No caso de Gibraltar:

- i. Os impostos sobre o rendimento de Gibraltar.

É importante referir que a elaboração destes ATI tem por base o artigo 27º. da convenção modelo 2000/2005 da OCDE, que visa servir como “guia” para a elaboração de convenções entre Estados no que diz respeito a matérias de tributação de impostos sobre o rendimento e o património. Azevedo (2010) efetuou uma análise a este artigo juntamente com o artigo 26º. da mesma convenção onde está prevista a disposição sobre trocas de informação referindo ainda que, relativamente ao artigo 27º. que:

(...) [d]eve ser prestada assistência mútua entre os Estados contratantes no que respeita a recuperação de receitas fiscais, não devendo esta ser restringida pelos já referenciados art.ºs 1.º e 2.º da Convenção Modelo, o que mais uma vez aponta para um alargamento do âmbito da assistência mútua administrativa. É deixada alguma

margem de liberdade aos Estados contratantes, podendo estes estabelecer o modo de aplicação da disposição do art.º 27.º, impedir esta forma de assistência mútua ou impor-lhe limitações.

Através de dados divulgados pela empresa PWC em 2019, até à data, foram estabelecidos doze ATI entre Portugal e regiões não cooperantes. Contudo, apenas 7 deles já se encontram em vigor, fazendo parte desta maioria, para além de Gibraltar, países como Andorra e as Ilhas Caimão.

Para além da Convenção Modelo, a OCDE tem procurado ao longo dos anos proporcionar ferramentas para que as relações entre países dentro do mercado único⁴ funcionem de forma mais justa possível.

Entre o ano de 2012 e 2015 a OCDE elaborou um plano sobre “*Base Erosion and Profit Shifting*”⁵ que contém um total de 15 ações que visam, entre outros, combater o desvio de lucros para regiões com regimes fiscais mais favoráveis de forma fraudulenta.

Nº	Ação	Área que aborda
1.	Abordar os desafios da economia digital	Economia Digital
2.	Neutralizar os efeitos dos instrumentos híbridos	Coerência
3.	Reforçar as normas sobre transferência fiscal internacional	Coerência
4.	Limitar a erosão da base tributável através da dedução de juros e outros rendimentos equivalentes	Coerência
5.	Combater de modo mais eficaz as práticas prejudiciais, tendo em conta a transparência e a substância	Coerência
6.	Prevenir a utilização abusiva das convenções para evitar a dupla tributação	Substância

⁴ Apresentado na Diretiva 2006/123/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 12 de dezembro de 2006

⁵ OCDE, (2013) “*Action Plano n Base Erosion and Profit Shifting*” disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/BEPSActionPlan.pdf>

7.	Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Estável (EE)	Substância
8.	Alinhar os preços de transferência com a criação de valor dos intangíveis	Substância
9.	Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação aos riscos e ao capital	Substância
10.	Alinhar os preços de transferência com a criação de valor em relação a outras transações de maior risco	Substância
11.	Estabelecer metodologias para recolha e análise de dados sobre o BEPS e as ações para o seu combate	Transparência
12.	Solicitar que os contribuintes divulguem acordos de planeamento fiscal agressivo	Transparência
13.	Reexaminar a documentação dos preços de transferência	Transparência
14.	Tornar os mecanismos de resolução de conflitos mais eficazes	Transparência
15.	Desenvolver um instrumento multilateral	Instrumentos multilaterais

Tabela 2.2. Plano BEPS, elaboração própria.

Fonte: Com base no quadro apresentado pela PWC (2015)⁶

A tabela acima representa-se de forma ordenada, de acordo com o estabelecido pela OCDE e através dela podemos identificar quatro (4) áreas que este plano visa abordar por forma a proporcionar aos países um modo de orientação e compromisso para tornar a tributação internacional o mais harmonizada possível.

Efetuada uma ligeira análise ao plano elaborado e começando pela área da coerência, Melo e Pimentel (2016, p.94 e 95) consideram que «(...) a adesão maciça dos países, com efetiva implementação nas medidas tendentes a dar coerência e harmonia aos sistemas tributários, é necessárias para que o projeto tenha êxito.». O ideal seria que houvesse uma harmonização global em matéria de tributação, mas, não sendo esta plenamente possível

⁶ Disponível em <https://www.pwc.pt/pt/eventos/imagens/2015/pwc-beps-conferencia.pdf>

devido a um enorme conjunto de fatores tais como a cultura, a política, entre outros, que se procurem soluções de forma a harmonizar de forma coesa as operações entre regiões.

A transparência surge também como uma área importante a trabalhar uma vez que é através desta que encontramos a resposta para combater a opacidade apresentada por diversas regiões, dado que, quanto maior a transparência entre regimes e operações mais rápido poderá ser possível detetar operações fraudulentas. Esta área deve funcionar conjuntamente com a ação 15 do mesmo plano sobre os a criação de instrumentos multilaterais tais como os ATI entre outros.

Sobre a substância, há que procurar novas definições e termos que acompanhem a atualidade da economia estando direcionado para matérias como preços de transferência, o conceito de estabelecimento estável e ainda os acordos sobre a dupla tributação.

Por último, ao longo do presente trabalho será dado ênfase à ação 1- Abordar os desafios da economia digital uma vez que a problemática principal recai sobre o setor nas empresas multinacionais tecnológicas que operam quase de forma exclusiva dentro da economia digital.

Para além do plano BEPS apresentado pela OCDE, no ano de 2015 foi elaborado pela Comissão Europeia (CE) a comunicação COM(2015) 302 de 17/06/2015, com o título “Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários”, como forma de resposta à identificação da necessidade de adaptar o sistema fiscal, até à data tradicional, aos desafios apresentados pela nova economia digital e o comércio que funciona cada vez mais por via eletrónica. Esta comunicação possui um conjunto de quatro objetivos para que seja possível chegar a uma justiça fiscal eficaz na UE. São estes (COM, 2015, p.7):

1. Restabelecer a ligação entre a tributação e o local onde se realiza a atividade económica;
2. Assegurar que os Estados-Membros possam avaliar corretamente as atividades das empresas sob a sua jurisdição;
3. Criar um ambiente do imposto sobre as sociedades na UE competitivo e favorável ao crescimento, de que resulte um setor empresarial mais resistente, em consonância com as recomendações formuladas no âmbito do Semestre Europeu;

4. Proteger o Mercado Único e garantir uma forte abordagem da UE para questões externas associadas à tributação das empresas, incluindo medidas para a aplicação do projeto BEPS da OCDE, para lidar com jurisdições fiscais não cooperantes e para aumentar a transparência fiscal.

Será sobre o ponto um dos objetivos acima citados que se procura encontrar uma solução eficaz para a correta tributação das empresas multinacionais do setor tecnológico presentes em Portugal, que será aprofundado posteriormente.

Para além dos objetivos estruturados, no mesmo comunicado são apresentados os cinco domínios de ação prioritários, tais como tornar a matéria coletável consolidada do imposto sobre as sociedades (MCCCCIS) uma possível obrigação, assegurar a tributação efetiva no local onde são gerados os lucros, melhorar o ambiente fiscal das empresas procurando forma de evitar o planeamento fiscal abusivo. O quarto domínio recai sobre o aumento da transparência fiscal onde é referida a execução do plano de ação BEPS, assim como a relação com os países e territórios com regimes fiscais claramente mais favoráveis. Por último, é definido como domínio, a melhoria entre os Estados-Membro da UE, no que diz respeito aos instrumentos de cooperação administrativa, estando aqui inserida a Diretiva 2011/16/UE do Conselho, de 15 de fevereiro de 2011.

O segundo domínio, que procura assegurar a tributação efetiva no local onde são gerados os lucros, é uma ação prioritária. É resumida por Viegas (2018, p.99) como «no fundamental, trata-se de alinhar o acervo legislativo da UE (diretivas “sociedades-mães e sociedades associadas” e “juros e *royalties*”) com os objetivos do BEPS da OCDE», sendo este género de tributação de extrema importância quando a questão reside no modo de tributação dentro da economia digital, interligando-se assim com a ação 1 do plano BEPS.

2.3. As Diretivas da UE

As diretivas, são atos legislativos criados pela UE que devem ser, à posteriori, transpostos e adaptados ao espaço jurídico de cada Estado-Membro como previsto no Tratado sobre o Funcionamento da UE (TFUE) no artigo 288º. «A diretiva vincula o Estado-Membro destinatário quanto ao resultado a alcançar, deixando, no entanto, às instâncias nacionais a competência quanto à forma e aos meios».

Ao longo dos anos, a UE tem elaborado um conjunto de diretivas direcionadas para os mais diversos tipos de tributação, tornando-a mais justa e equilibrada assim como estabelecer um conjunto de objetivos gerais para a UE. Contudo, continua a caber a cada país criar o seu próprio conjunto de leis e regras, de modo a garantir que as diretivas internacionais sejam aplicadas no seu espaço legal.

Um exemplo de diretiva pertinente neste trabalho é a diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho de 8 de dezembro de 2015 que altera a Diretiva 2011/16/UE no que respeita à troca automática de informações obrigatória no domínio da fiscalidade mostrando como a OCDE e os países da UE procuram evitar a evasão fiscal. Esta diretiva procura ajudar no aumento de transparência entre países. Contudo, Neves (2018) afirma que, para que um dado mecanismo transfronteiriço seja de comunicar, haverá que verificar alguns requisitos, designadamente, quanto à residência dos participantes, à localização das atividades desenvolvidas pelos participantes ou ao impacto do mesmo na obrigação de troca de informações financeiras ou na identificação do beneficiário efetivo. A Diretiva elenca um conjunto de características-chave, sendo que somente serão relevantes os mecanismos transfronteiriços que contenham, pelo menos, uma dessas características, as quais incluem:

- A obtenção de uma vantagem fiscal;
- A existência de uma cláusula de confidencialidade;
- A existência de um success fee;
- Um mecanismo estandardizado;
- A aquisição de sociedade com prejuízos fiscais;
- A conversão de rendimento em capital ou noutra realidade com regime fiscal mais favorável;
- As operações circulares de fundos sem substância económica;
- Os pagamentos a uma entidade que beneficie de um regime de tributação mais favorável;
- A dedução de depreciação relativamente a um ativo em mais de uma jurisdição;
- A eliminação da dupla tributação em mais de uma jurisdição;
- A transferência de ativos em que se verifique uma diferença material no valor reconhecido nas jurisdições envolvidas;
- Mecanismos que visem contornar a obrigação de reporte de contas financeiras;

- Uma estrutura sem substância económica que vise não permitir a identificação do beneficiário efetivo;
- O uso de *safe harbors* unilaterais em sede de preços de transferência;
- A transferência intragrupo de intangíveis de difícil valorização;
- A alteração do modelo de negócio da qual resulte uma redução superior a 50% do EBIT.

Assim, e pegando na citação acima, no que diz respeito à aplicação desta diretiva, não basta que exista uma operação entre diferentes países, deve também existir à partida uma suspeita acerca da legalidade da operação realizada.

Nesse sentido, é possível ver a sua transposição para a Lei n.º 98/2017 que, prevê não só a troca automática de informações, como também a existência de acordos prévios sobre preços de transferência como previsto no artigo 2.º. n.º1 da mesma lei.

A importância associada à apresentação do conceito de diretiva e a sua importância recai na forma como a UE procura tornar o mercado mais harmonizado por forma a tentar atenuar a fraude e evasão fiscal praticada pelas empresas, na sua grande maioria multinacionais.

2.4. As *Offshores*

A definição atribuída a uma empresa *offshore* apenas faz sentido após a definição apresentada anteriormente sobre os regimes fiscais preferenciais e paraísos fiscais, uma vez que é nestas regiões que é possível encontrar este género de entidades. Barbosa (2013, p.3) define as empresas offshore como «(...) as empresas *offshore*, que são pessoas jurídicas destinadas a atividades externas ao seu local de constituição, com a preservação da identidade dos sócios que a compõem».

Numa primeira abordagem, a constituição de *offshores* não acarreta nenhuma ilegalidade, uma vez que podem ser vistas apenas como empresas constituídas numa região que não aquela onde realiza a sua atividade económica principal. Mas, Murphy (2017, p.103) esclarece de um modo simples qual é realmente a finalidade por detrás de uma *offshore* «As empresas *offshore* ocultam a riqueza da vista de todos». Contudo, não podem ser feitas acusações, sem que existam evidências de que realmente a entidade tem uma finalidade ilegal associada à sua criação.

Para ser possível atribuir o carácter ilegal da constituição de uma empresa *offshore*, deve ser avaliada a existência da substância económica, ou seja, verificar se uma determinada entidade apenas se estabeleceu numa região com uma tributação claramente mais favorável com o único objetivo de atingir uma vantagem fiscal através de métodos puramente artificiais que, muitas vezes, ocorrem através da drenagem de lucros de umas regiões com regimes menos aliciantes para estas, onde, na sua maioria, não são sujeitas a qualquer tributação. É de salientar que, a noção de substância e a demonstração da ausência desta não apresenta uma fórmula simples e direta precisando de ser avaliada caso a caso e tendo em consideração a região que questiona esta existência. Peres (2015, p.11) refere que

[e]m várias jurisdições, e no que trata a *holding companies*, para uma sociedade ter substância, terá de ter um conselho executivo ativo, empregados, financiamento adequado e instalações. Várias autoridades fiscais adotam a posição que a presença física é requerida e que outros testes sejam cumpridos, para que uma estrutura tenha substância.

A procura sobre a prova da existência de ilegalidade associada às *offshores*, torna-se ainda mais complexa, quando para além desta, se coloca em cima da mesa a existência de Acordos sobre Dupla Tributação (ADT).

Um ADT é um acordo celebrado entre dois países com o objetivo de, garantido a livre circulação de bens, pessoas, capitais e serviços, os sujeitos passivos coletivos ou singulares que celebram operações entre si não sejam tributados duplamente, tanto a nível de impostos sobre o rendimento como sobre o património, sendo a celebração destes acordos de extrema importância, pois a sua ausência teria como consequência uma carga fiscal quase dupla para os contribuintes que realizassem operações com contribuintes pertencentes as outras regiões.

Portugal faz parte dos muitos países da UE que já efetuaram um número significativo de ADT com países, tanto dentro da Europa como fora dela, com a finalidade de, por exemplo, estabelecer taxas de juros, dividendos e royalties⁷.

⁷ É possível verificar os países com que Portugal já efetuou ADT até ao ano de 2019 sobre estas matérias através de: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/Tabela_CDT_2019.pdf

É importante fazer a ligação entre estes acordos e a existência de *offshores*, pois muitas vezes o que acontece e pegando num exemplo mais prático, quando um contribuinte tem a intenção de realizar operações com um determinado país A, mas o país onde está estabelecido (País B) não contempla ADT, então esta entidade cria um estabelecimento (*offshore*) num país C que apresenta ADT com o país A e, assim, pode efetuar as suas operações sem que seja tributado duplamente. Mas é também nestas situações que podemos estar perante uma ilegalidade, caso se verifique que o estabelecimento no país C foi apenas criado para servir de “ponte” entre o país A e o país B. Neste caso, podemos estar perante a ausência de substância económica no estabelecimento criado no país C.

As *offshores* criadas como o exemplo apresentado acima, podem surgir com as mais diversas finalidades.

Um outro exemplo, cuja explicação e compreensão é essencial para o correto desenrolar desta dissertação, diz respeito ao desvio de lucros por sujeitos passivos coletivos que realizam a sua atividade em países como Portugal, mas que contemplam de um estabelecimento em regiões com regimes fiscais claramente mais favoráveis e então, decidem transferir para estas, os seus lucros para serem aqui sujeitos ao imposto sobre o rendimento, onde muitas vezes nem sequer existe qualquer tributação.

Dados apresentados no estudo mais recente realizado pela National Bureau of Economic Research – NBER (2020)⁸, revela a magnitude dos desvios monetários efetuados pelas companhias multinacionais para regimes fiscais claramente mais favoráveis. Neste estudo, é apresentada uma estimativa aproximada da percentagem de lucros transferidos de cada país, onde podemos ver Portugal com um desvio de lucros obtidos por estas empresas na ordem dos 33%, apresentado na figura 2.1.

⁸ NBER Working Paper Series, “The missing profit of nations”, working paper 24701. Disponível em: <https://www.nber.org/papers/w24701.pdf>

	Corrected capital share	Difference with published data	Corrected trade balance	Difference with published data
OECD countries				
Australia	26%	+1.1%	-1.4%	+0.8%
Austria	29%	+1.3%	4.1%	+0.8%
Canada	24%	+1.4%	-1.4%	+0.9%
Chile	51%	+1.5%	1.8%	+1.8%
Czech Republic	39%	+1.0%	6.5%	+0.7%
Denmark	31%	+1.2%	8.2%	+0.8%
Estonia	35%	+1.1%	5.0%	+0.9%
Finland	28%	+1.6%	0.9%	+1.0%
France	19%	+2.1%	0.4%	+1.1%
Germany	31%	+1.8%	9.2%	+1.2%
Greece	43%	+1.1%	0.3%	+0.5%
Hungary	39%	+2.3%	10.4%	+1.5%
Iceland	33%	+3.4%	9.5%	+2.0%
Israel	37%	+0.2%	3.2%	+0.2%
Italy	30%	+1.9%	3.9%	+1.0%
Japan	28%	+0.8%	0.0%	+0.5%
Korea	37%	+0.4%	8.0%	+0.2%
Latvia	31%	+0.9%	-0.5%	+0.6%
Mexico	71%	+0.6%	-1.2%	+0.9%
New Zealand	44%	+0.7%	1.4%	+0.7%
Norway	41%	+1.2%	6.5%	+1.0%
Poland	45%	+0.9%	3.7%	+0.6%
Portugal	33%	+1.8%	2.8%	+1.1%
Slovakia	35%	+1.1%	3.4%	+0.6%
Slovenia	18%	+0.9%	9.1%	+0.4%
Spain	29%	+1.6%	3.4%	+1.0%
Sweden	31%	+2.2%	6.3%	+1.4%
Turkey	55%	+0.4%	-2.3%	+0.5%
United Kingdom	31%	+2.5%	0.2%	+1.8%
United States	27%	+1.1%	-2.1%	+0.7%

Figura 2.1. *Macro Statistics Corrected for Profit Shifting (2015).*

Fonte: NBER Working Paper Series, “The missing profit of nations”

A referência deste estudo neste subcapítulo e não no subcapítulo 2.1, relativo aos paraísos fiscais e aos regimes fiscais preferenciais, justifica-se pelo facto de que estes lucros são desviados para estabelecimentos que, apesar de presentes em regiões com as características apresentadas anteriormente, não representam as sedes das empresas, mas sim *offshores*. A magnitude dos lucros de empresas não residentes com estabelecimentos estáveis em regiões com regimes fiscais claramente mais favoráveis apresenta uma grande discrepância entre as empresas não residentes e as empresas locais, estabelecidas em regiões com estas características como é possível verificar na figura 2.1.

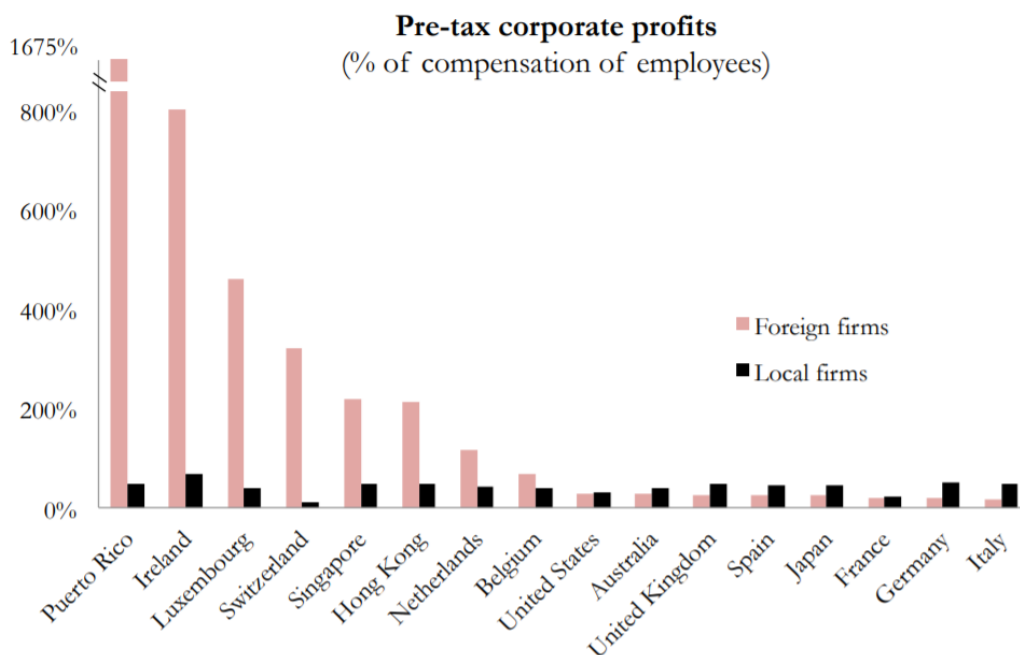


Figura 2.2. Profitability in Foreign vs. Local Firms (2015)

Fonte: NBER Working Paper Series, “The missing profit of nations”

Para além do já referido anteriormente, apesar dos dados apresentados na figura 2.2. dizerem respeito ao ano de 2015, os países cujas percentagens mais elevadas encontram-se em regiões com regimes claramente mais favoráveis e cuja discrepância entre empresas locais e empresas estrangeiras dentro da mesma região é tão elevada que permite apresentar um panorama de para onde é que vai realmente o dinheiro gerado pelas empresas ao longo dos anos e de que as regiões com estes regimes continuam a ser as preferenciais das entidades independentemente da atividade económica desempenhada.

3. A Economia Digital

3.1. Os Conceitos Base Sobre a Atual Economia Digital

A definição de economia digital deve ser introduzida neste segundo capítulo para o correto desenlace da presente dissertação, dado que a principal problemática apresentada diz respeito à procura da solução para a correta tributação das empresas que realizam a sua principal atividade dentro do mercado eletrónico.

Autores como Isaías, Sousa, Carvalho e Alturas (2017, p.53) apresentam esta nova economia como «Passamos de uma economia de artefactos físicos para uma economia de artefactos digitais» sendo através desta definição possível apresentar a complexidade associada a esta nova era dado que estamos perante uma nova economia onde o valor é gerado na sua grande maioria através do intangível.

O modo como são tributadas, por exemplo, as compras efetuadas num supermercado não é o mesmo de quando são efetuadas compras em plataformas digitais inseridas no comércio eletrónico. A esta diferença de tributação estão associados um conjunto de fatores, tais como o local exato onde a operação ocorre e como já referido anteriormente a tangibilidade ou intangibilidade.

3.1.1. A Noção de Ativos Intangíveis

Para ser possível afirmar que a economia digital cria valor através do intangível é importante primeiramente defini-lo no contexto em que se insere. Para isso, é apresentada a definição contabilística, presente no sistema de normalização Contabilístico (SNC) português, mais especificamente na norma contabilística de Relato financeiro (NCRF) 6 no parágrafo 8§ que indica «Ativo intangível: é um ativo não monetário identificável sem substância física. Ativo monetário: é o dinheiro devido e outros ativos a receber em quantias fixadas ou determinável de dinheiro».

Fazendo assim a distinção para um ativo tangível cuja sua existência é “palpável” e a sua tributação existe maioritariamente dentro da economia tradicional dentro de mercados físicos e existe uma maior facilidade de cumprir com o princípio de que o imposto será pago no local de residência.

Transportando a definição geral de ativos intangíveis para a economia digital, Ribeiro (2019, p.24) apresenta o exemplo da publicidade online como bem intangível dentro do

mercado digital. Contudo, para além deste, também as redes sociais e os serviços de streaming como a Netflix podem ser exemplo de intangíveis na nova era digital.

Para além da complexidade associada a estes ativos, à medida que a economia digital cresce também os modos de evitar a sua tributação aumentam. Nogueira (2017, p.60) refere que «os intangíveis que caracterizam a realidade das empresas num contexto de economia digital, e bem assim, a enorme facilidade com que estes ativos podem ser transferidos para subsidiárias localizadas em regimes fiscais mais favoráveis, para onde posteriormente podem ser alocados rendimentos substanciais».

Então, colocando a situação num modo teórico, à medida que o número de empresas que operam no mercado digital aumenta também o valor deslocado para regimes fiscais claramente mais favoráveis pode também aumentar enquanto não for estabelecido um modo eficaz de tributação destes rendimentos sobre intangíveis.

É importante referir que a economia digital não se trata apenas de uma “moda” temporária e com pouco peso nas funcionalidades económicas mundiais. Muito pelo contrário, a economia digital é o futuro e rapidamente passará a ter tanto ou mais peso do que a economia “tradicional”. Esta não só veio atribuir um aumento do valor gerado como é gerado valor através do intangível, mas também veio apresentar uma nova problemática quanto ao local onde este valor é realmente gerado em contrapartida do local onde é efetivamente tributado.

3.1.2. A Noção de Estabelecimento Estável

A noção de estabelecimento estável tem-se revelado problemática no que diz respeito às atividades realizadas dentro do seio digital. Tendo sido apresentada primeiramente na Convenção Modelo da OCDE, no artigo 5º. onde é apresentada uma breve definição «(...) instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade.», proporcionando uma diretriz inicial sobre a finalidade desta. Contudo, é sobre parte deste conceito que recai um problema já abordado anteriormente, a realização de toda ou parte da atividade, ou seja, a necessidade de existência de substância económica aquando a criação de um estabelecimento estável, motivo que leva um grande número de entidades a ser questionado sobre certa atividade económica que desenvolve num determinado local.

Para além do artigo 5º. da Convenção Modelo, a OCDE também deu um certo ênfase a este tema dentro do plano BEPS apresentando a ação 7 «Prevenir que se evite artificialmente o reconhecimento de Estabelecimento Estável (EE)», onde Ribeiro (2019, p.27) esclarece que «(...) apontou como missão averiguar as alterações necessárias para a prevenir mecanismos de evasão por parte dos agentes económicos ao conceito de EE presente na CMOCDE». Assim, procura abordar precisamente a existência de substância aquando a criação de um estabelecimento estável numa determinada região. Mas, a necessidade de neste local ser exercida, pela entidade, toda ou parte da atividade realizada com carácter regular não é o único critério necessário para que a existência de estabelecimento estável faça sentido numa determinada região. Primeiramente, deve realmente ser um local fixo, utilizando a definição primária “assente no chão”. Contudo, Brites, Lopes e Ribeiro (2019, p.7) apresentam exemplos que fogem um pouco à regra geral, dado que a jurisprudência internacional considerou como estabelecimentos estáveis casos não tão comuns, tais como restaurantes flutuantes, barcos e helicópteros, uma vez provado o seu carácter regular sob forma de atividade económica significativa.

A atribuição de uma correta definição de estabelecimento estável é imprescindível, pois como referido por Brites (2017, p.15) «A noção de estabelecimento estável é deveras importante em matéria de tributação internacional, pois procura garantir alguma segurança aos sujeitos passivos envolvidos em operações transfronteiriças e assegurar uma repartição equitativa das competências tributárias entre Estados.»

Exemplo disso é a exigência associada ao auxílio estatal⁹ concedido à Zona Franca da Madeira e às empresas nela estabelecidas, uma vez que esta região, onde está inserido o Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM), apresenta um conjunto de benefícios para os que aqui decidem estabelecer-se, mas estas vantagens não fazem desta região um paraíso fiscal, mas sim uma zona ultraperiférica da UE¹⁰ uma vez que, de modo a terem direito a determinadas regalias devem cumprir com certas obrigações, Palma (2008, p.47) apoia também esta premissa referindo que «Tecnicamente, o regime do CINM configura-se como um regime fiscal preferencial ou privilegiado e não como um paraíso fiscal.». Mas este regime tem apresentado ao longo dos últimos anos um determinado conjunto de questões no que diz respeito ao correto cumprimento dos

⁹ Cujas mais recente atualização foi apresentada em 2019 (Auxílio Estatal SA.21259 (2018/C), onde refere os requisitos necessários para a continuação desta região com os benefícios legais associados.

¹⁰ Prevista no artigo 349.º do TFUE.

requisitos. Um deles estava direcionado para os estabelecimentos estáveis e a sua substância económica, mais concretamente a criação efetiva de postos de trabalho, uma vez que, para além dos critérios apresentados anteriormente, a UE estabeleceu como requisito, de modo a procurar garantir a existência de substância económica, que as empresas aí estabelecidas contribuíssem para a criação de postos de trabalho na região. Este requisito, foi reforçado numa das mais recentes comunicações sobre as regiões ultraperiféricas COM (2017) 623 de 24 de outubro.

Ao longo dos anos, as sociedades que decidem, por motivos estratégicos lícitos ou ilícitos, proceder à criação de um estabelecimento estável numa região diferente à sede onde realiza a sua atividade principal como previsto no Código das Sociedades Comerciais (CSC) no artigo 12.º nº3 «A sede da sociedade constitui o seu domicílio, sem prejuízo de no contrato se estipular domicílio particular para determinados negócios.», podem ser questionadas sobre os motivos da sua criação. Contudo, a maioria das entidades que, por motivos ilícitos, procuram a constituição destes estabelecimentos (*offshores*) procuram fazê-lo em regiões com regimes de tributação claramente mais favoráveis e como já verificado anteriormente, a correta perceção da quantidade e qualidade das empresas aqui inseridas com tais intenções torna-se mais complexa devido à opacidade associada a estes regimes, como apresentado no capítulo anterior.

3.2. Os Atuais Modelos de Negócio da Economia Digital

Regra geral, a tributação da operação é efetuada onde esta ocorre, com exceção das operações que envolvem regiões que contemplam acordos para evitar a dupla tributação. Dentro da economia digital a complexidade de tributação reside precisamente neste ponto, dado que a maioria das operações ocorrem dentro do mercado eletrónico e como referido por Brites *et al* (2019, p.10) «Os negócios da era digital são caracterizados pela volatilidade e desmaterialização das fronteiras e competências tributárias entre os Estados (...)». Assim, tem-se verificado ao longo dos anos que o modo tradicional de tributação de rendimentos onde as fronteiras são físicas e é possível identificar de forma clara qual o Estado da fonte e o Estado de destino já não é o mais indicado para o, cada vez mais, atual contexto de operações económicas.

3.2.1. A Internet

A existência do comércio eletrônico, assim como de todas as oportunidades existentes dentro do mercado digital apenas são possíveis devido à *internet*, uma vez que é neste “universo” que todas as operações acontecem.

Assim, para ser possível uma melhor percepção do quanto a *internet* faz parte dos dias de hoje da economia real, o grupo Marktest realizou um estudo no qual inquiriu uma totalidade de 8.563.501 indivíduos com mais de 15 anos de idade sobre o uso da *internet* e os meios digitais utilizados para aceder à mesma (computador, telemóvel ou tablet) com os resultados apresentados abaixo.

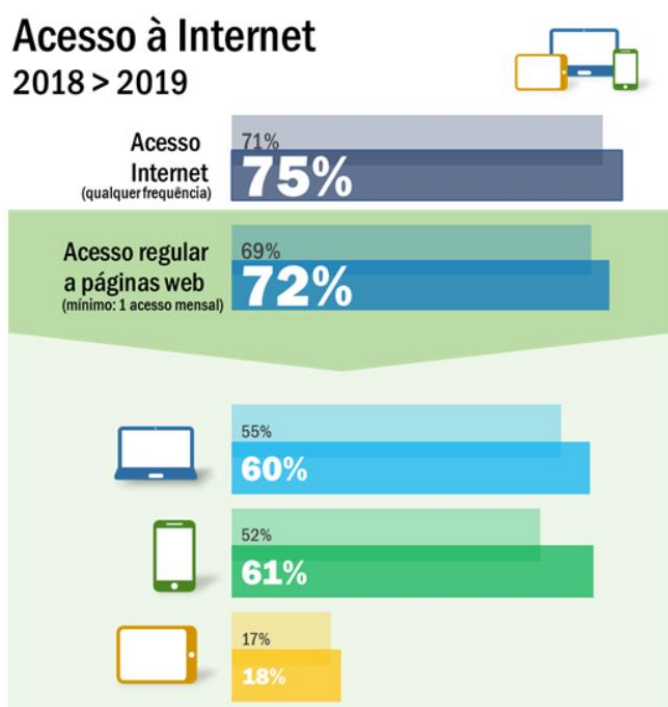


Figura 3.1. Acesso à Internet

Fonte: Bareme Internet 2018 e 2019

Através destes dados divulgados, considerando que a população atual portuguesa encontra-se dentro dos 10.255.000 de cidadãos¹¹ e que foram inquiridos perto de 8.500.000 em Portugal continental sendo que desse total de inquiridos 75% utiliza a *internet* então cerca de 62% da população portuguesa atualmente tem acesso regular à *internet*. Ou seja, mais de metade da população portuguesa utiliza a *internet* no seu dia a

¹¹ Valor atualizado pela PORDATA – Base de Dados Portugal Contemporâneo:

<https://www.pordata.pt/Portugal>

dia, estando assim envolvido diariamente com uma quantidade bastante significativa de oportunidades dentro deste novo mercado digital.

Apesar disto, a *internet* é muito mais do que um novo modo de criação de valor económico. Adolpho (2012, p.54) refere que «O mundo sem distâncias, com base em informação, muda comportamentos, manifestações culturais e sociais, muda a economia. Estamos muito mais próximos das culturas de povos que antes só nos chegavam pela televisão e hoje conseguimos interagir com elas».

Deste modo, o autor mostra assim que a *internet* proporciona também um conjunto de informação que de certa forma é disponibilizada de forma gratuita para quem queira adquirir novos conhecimentos.

3.2.2. O Comércio Eletrónico

Antes de avançar para a explicação sobre os atuais modelos de negócio inerentes à atual economia digital é importante explicar o mercado em que esta opera. Mas mesmo antes de se explicar o que é o comércio eletrónico é importante salientar, e como referido por Brites (2017), que todo o aumento associado à economia digital ocorreu devido ao grande desenvolvimento das tecnologias de informação e comunicação (TIC) das últimas décadas e por sua vez ao aumento da globalização. Este desenvolvimento inclui exemplos como, o uso cada vez mais recorrente de computadores, telemóveis e tablets, a melhoria das redes de *internet* e o alcance destas, já permitindo atingir cada parte do globo.

A diferença das operações, dentro do comércio eletrónico, para o comércio tradicional são explicadas de forma clara por Lins (2013, p.29)

[A]s transações de comércio eletrónico são efetuadas sem que os interessados se encontrem, se conheçam e estabeleçam qualquer compromisso pessoal. Também não há papéis. As decisões são documentadas mediante um registo eletrónico armazenado em computadores, muitas vezes em locais que nada têm a ver com o domicílio das partes.

Dado que no mercado tradicional pode-se dizer que tudo funciona de modo contrário com, contacto físico entre indivíduos, faturas físicas (apesar de cada vez mais estas poderem surgir também de modo digital) e o mais importante em matéria de tributação, com fácil precisão do local em que a operação ocorre, remete-nos para um assunto já apresentado anteriormente, reforçando a ideia e apresentando que é a diluição de fronteiras e a

dificuldade em perceber onde as operações realmente ocorrem por conta destas, que vem tornar a tributação das operações realizadas dentro do comércio eletrônico tão complexas. Mas a nova era digital não trouxe apenas um novo modo de comércio onde apenas estaria contemplada a troca de bens e serviços.

3.2.3. A Globalização

No decorrer do presente trabalho a palavra globalização é muito importante, e nesta fase é importante introduzir-lhe a correta definição, tratando-se esta de um fenómeno e estando diretamente relacionada com a economia digital, uma vez que foi também esta nova era, que permitiu a existência da globalização num patamar totalmente novo e como referido por Cintra (2009, p.57)

[O] verdadeiro problema é que a globalização tornou o atual sistema de tributação das multinacionais arcaico. A tributação baseia-se em fronteiras nacionais, mas as companhias operam entre continentes e podem facilmente transportar dinheiro e bens físicos ao seu redor.

Assim, este fenómeno apesar de apresentar vantagens, uma vez que vem permitir a interação entre os sujeitos passivos incluídos dentro das mais diversas jurisdições, apresenta também um conjunto de novos desafios.

A globalização e as novas oportunidades de negócios que esta traz vêm dissipar as fronteiras físicas existentes entre os países das mais diversas áreas do globo que por sua vez vêm complicar o trabalho das jurisdições em matéria de tributação visto que, e como já apresentado anteriormente, estas ainda são tratadas na sua maioria tendo como base o conceito de estabelecimento estável.

3.2.4. Os Modelos de Negócio Dentro do Mercado Eletrónico

Para além do comércio eletrônico, a *internet* e o mercado digital trouxeram um conjunto de outros novos modelos de negócios que podem representar oportunidades para os seus utilizadores.

Atividades como o marketing, publicidade, as redes sociais, os serviços de *streaming*, as compras *online* e as plataformas de pagamento *online* são algumas das formas mais comuns de como a economia digital procura criar valor, quer através da disponibilização

de bens, quer de serviços. Contudo, a realidade é que a distinção de ambos dentro do mercado digital também consegue não ser de simples identificação.

Pegando no exemplo das redes sociais, quando o indivíduo navega numa rede social este está a usufruir de um serviço. No entanto, através deste consegue adquirir bens, dado que cada vez mais as redes sociais são também uma rede de serviços de publicidade para com determinadas marcas.

Mas pegando num exemplo que já faz atualmente questionar o modo como esta economia é tributada, quando se subscreve um serviço de *streaming* como a Netflix ou a Amazon Prime, cujos valores são pagos, mas sobre estes não recai nenhuma fatura, não existe número de contribuinte ou uma prova de quem é o destinatário do serviço. O problema da economia digital é de um certo modo este, a ausência de tributação, o serviço é prestado em Portugal, mas pode nem ser tributado em Portugal, aliás, como já se viu anteriormente sobre as *offshores*, pode nem vir a sofrer qualquer tributação efetiva.

São estes novos modelos de negócio que tornam tão complexa a tributação, uma vez que se baseiam na criação de valor através de bens intangíveis e em estabelecimentos estáveis que são distorcidos dentro da economia digital. Estes, são o verdadeiro desafio para que o mercado global funcione de forma justa e uniforme, mas são também a prova de que existe a necessidade de ocorrer uma reforma fiscal a nível de tributação das empresas que operam nestes mercados.

A vantagem para as empresas que operam no mercado digital é a possibilidade de, enquanto não residentes, poderem efetuar as suas operações com clientes através dos meios digitais sem ter de criar uma presença física numa determinada região.¹²

Se não há tributação quando a operação ocorre, por não ser possível identificar os "intervenientes" e se as empresas que vendem não declaram os rendimentos auferidos nos países em que efetivamente a operação ocorre, então este é efetivamente um grande desafio que surgiu com a economia digital. O comércio eletrónico funciona como um todo, sem fronteiras entre países, podendo as operações aqui realizadas serem confundidas com trocas locais. Mas quando se "regressa à realidade" deparamo-nos com

¹² Addressing the tax challenges of the digital economy, Action 1 – 2015 Final Report.

https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page81

a dificuldade de dividir corretamente lucros e os tributos respeitantes às operações efetuadas por país.

3.3. A Ação 1 do Plano BEPS – Os Desafios da Economia Digital

A OCDE, tal como a CE, já tinha identificado o problema em matéria de tributação destes novos modelos de negócio dentro da economia digital.

O plano BEPS já foi explicado anteriormente, mas é importante referir que não apresenta soluções ou obrigações que os Estados-Membro devem cumprir, mas sim conjuntos de diretrizes que clarificam os desafios existentes, quer em sede de tributação sobre a atual economia digital, quer sobre outros temas.

Falando concretamente da ação 1 do mesmo plano, o relatório final elaborado em 2015 pela OCDE apresenta uma explicação, no capítulo 5, de como ocorre realmente a erosão da base tributável através da segregação artificial das atividades económicas das empresas digitais. Ribeiro (2019, p.29) resume o objetivo principal deste capítulo da seguinte forma: «O Capítulo 5 do Relatório procura averiguar potenciais soluções a longo prazo para fazer frente aos desafios emergentes da digitalização da economia, focando-se particularmente nas revisões necessárias para as atuais regras de alocação de lucros».

Sendo o objetivo da OCDE a correta tributação destes rendimentos, uma vez que já foi identificada como obsoleta para este novo mercado, o maior desafio é fazer com que os Estados-Membro cheguem a um acordo. A dificuldade de chegar a um acordo deriva de vários fatores, político-económicos assim como de possíveis conflitos de interesses entre jurisdições, tornando o consenso difícil.

Um ponto importante a reter, é o de que só pode haver tributação se houver maneira de determinar o rendimento atribuível, tarefa que se tem revelado complexa e difícil quando o tema é economia digital e o comércio eletrónico. A ação 1 do plano BEPS procura, assim, de algum modo apresentar possíveis medidas que devem começar a vir a ser aplicadas pelos países para evitar que as empresas multinacionais que operam no mercado digital recorram a meios ilícitos, diminuindo a tributação sobre rendimentos obtidos.

A tributação dos rendimentos obtidos por parte das sociedades pode ocorrer por diversas vias, impostos diretos, que tributam diretamente a totalidade dos rendimentos obtidos, sendo exemplo na esfera tributária portuguesa o IRC, ou por via de impostos indiretos que visam tributar operação a operação como o exemplo do IVA.

Estes modos de tributação estão visíveis na economia tradicional onde cada empresa é, regra geral, tributada localmente uma vez que é de fácil perceção o fluxo das operações quando comparadas com as operações efetuadas dentro da economia digital. Isto não significa que tributação de rendimentos no mercado tradicional não seja complexa quando se trata de sujeitos passivos coletivos. Caso contrário, a deteção de fraude, evasão fiscal, branqueamento de capitais, entre outras, teria um carácter de simples deteção ou não existiria.

A complexidade dos impostos é tão densa quanto maior for a legislação existente, quer nacional quer internacional. Mas no caso da economia digital, a complexidade da tributação é tão difícil quanto maior for a ausência de legislação específica para este novo mercado.

O relatório final sobre a Ação 1 do plano BEPS desmistifica as oportunidades que as empresas utilizam para que os seus rendimentos sofram uma menor tributação ou até mesmo nenhuma no decorrer das suas atividades. É apresentado um exemplo, relativo às operações em que a empresa não contempla estabelecimento estável no país do cliente. Assim, não é sujeita a qualquer tributação no país do cliente e quando o rendimento chega ao país da empresa, que muitas vezes apresenta regimes fiscais claramente mais favoráveis e uma imensidão de benefícios fiscais associados, contribui também para a não sujeição a imposto pela operação transfronteiriça que realizou. Esta não é a única possibilidade que as empresas podem utilizar para evitar a tributação. A Apple, multinacional Americana, foi alvo de investigação por parte da CE no ano de 2016 quanto aos rendimentos tributados no seu estabelecimento estável na Irlanda¹³.

Esta investigação e conseqüente processo, foram notícia por parte da comunicação social na altura e até aos dias de hoje dado que o processo não se encontra concluído. A questão recai sobre os benefícios fiscais associados à tributação dos rendimentos obtidos pela Apple tanto na Irlanda como no resto da Europa. Crisóstomo (2016)¹⁴ refere que «Os incentivos em causa referentes aos períodos de 2003 a 2014 totalizam 13 mil milhões de euros e resultam de acordos fiscais que permitem à multinacional tecnológica beneficiar de uma redução artificial do imposto a pagar na Irlanda».

¹³ Apresentado na notícia do Expresso (2016) disponível em: https://expresso.pt/blogues/bloguet_economia/blogue_econ_diogo_agostinho/2016-09-05-A-Apple-e-a-Irlanda

¹⁴ Notícia do Jornal Publico disponível em: <https://www.publico.pt/2016/08/30/economia/noticia/apple-vai-ter-de-regularizar-13-mil-milhoes-em-impostos-a-irlanda-1742673>

A Irlanda atribui benefícios fiscais às empresas estrangeiras que se decidam estabelecer nesta região, deslocando para esta os rendimentos auferidos noutros países. Faria¹⁵ (2016) refere, ainda sobre este caso, que era um desafio «estabelecer os lucros tributáveis para duas empresas do grupo Apple (Apple Sales International and Apple Operations Europe), que não correspondiam à realidade: quase todos os lucros das vendas registadas pelas duas empresas foram internamente atribuídos a uma sede».

Tendo a CE chegado à conclusão de que as sedes referidas acima, na realidade não exerciam qualquer atividade e que, assim não seria possível conceberem vendas. Tal, justificava, assim, a “redução artificial de imposto” referida por Crisóstomo (2016).

Este caso foi alvo de recurso por parte da Apple uma vez que esta defende que não está perante qualquer ilegalidade. A Irlanda defende, do mesmo modo que, a Apple é tributada de acordo com a legislação em vigor no país não estando a sofrer qualquer tratamento especial quando comparada com outras entidades também ali estabelecidas. A decisão sobre o recurso ocorreu a 15 de julho de 2020 tendo sido positiva à Apple.

Ainda sobre a decisão do Tribunal Geral (TG) respeitante aos processos T-778/16 e T-892/16¹⁶ a favor da multinacional tecnológica Apple, que veio anular a obrigação da entidade restituir o auxílio de Estado concedido pela Irlanda, foi considerado que as acusações por parte da CE não estavam devidamente demonstradas, sendo que o TG refere que devia ter sido devidamente demonstrado que existia «uma vantagem fiscal seletiva devida à adoção das *rulings* fiscais controvertidas.» foi também considerado na mesma decisão que a «... Comissão apreciou erradamente, no âmbito do raciocínio principal, as disposições do direito fiscal irlandês relativas à tributação dos lucros das sociedades não residentes na Irlanda, mas que aí exercem uma atividade comercial por intermédio de uma sucursal.».

A pouca fundamentação por parte da CE revelou-se como sendo o principal motivo da sua derrota nesta decisão do TG uma vez que, sobre os seus principais argumentos a favor

15 Ainda presente no artigo de Faria, Rita. (2016). Bruxelas: Impostos ultra-baixos da Apple na Irlanda não foram justificados. Sábado. Disponível em: <https://www.sabado.pt/ultima-hora/amp/bruxelas-impostos-ultra-baixos-da-apple-na-irlanda-nao-foram-justificados>

16 Acórdão disponível através do link: <http://curia.europa.eu/juris/document/document.jsf?text=&docid=228621&pageIndex=0&doclang=PT&mode=lst&dir=&occ=first&part=1&cid=16021403>

da restituição do auxílio, não demonstrou corretamente que a empresa Apple estaria a cometer qualquer ilegalidade.

A importância de referir este caso, quando o assunto recai sobre a Ação 1 do plano BEPS, é de que a maioria dos casos que começam a surgir relacionados com a correta tributação de rendimentos, diz respeito a empresas com uma presença significativa no mercado digital, tornando estes processos fiscais tão complexos como o mercado a que dizem respeito.

4. As Empresas Multinacionais do Setor Tecnológico

4.1. Conceito de Multinacional Tecnológica

As empresas que mais lucram com o mercado digital são, na sua grande maioria, as empresas multinacionais cuja atividade principal está diretamente relacionada com serviços de informática e tecnologias de informação. Começando pela definição primária de multinacional, Viegas (2018, p.31,32) define estas como «(...) uma empresa multinacional pode ser definida pela propriedade de empresas ou filiais em vários países nas quais exerce controlo total ou parcial através de um centro de comando unificado na chamada “casa-mãe”», não estando assim a falar exclusivamente de empresas do setor tecnológico uma vez que existe um grande número de empresas multinacionais que operam noutros mercados que não o digital.

A Google, Amazon, Facebook, Apple são alguns exemplos de entidades com uma presença muito significativa neste meio, enquadrando-se, assim, no conceito de multinacional, dado que apresentam a sua “casa-mãe” em regiões como os Estados Unidos da América (EUA), como por exemplo Delaware¹⁷ que é a região onde estão sedeadas empresas como a Google e a Apple, mas contemplam filiais e/ou estabelecimentos estáveis nos mais diversos pontos do globo, estando aqui incluído Portugal.

Dado que este género de entidades opera na sua grande maioria dentro do mercado digital, então, como já referido no ponto 2.1.1 do presente trabalho, é possível afirmar que estas criam valor através dos intangíveis. Brites e Lopes (2019, p.9) completam esta linha de raciocínio referindo ainda que

[N]o contexto da economia digital os direitos de intangíveis podem ser atribuídos e transferidos entre empresas associadas, e, muitas vezes, são transferidos para filiais residentes em jurisdições onde o rendimento desses intangíveis está sujeito a um imposto baixo ou mesmo inexistente, devido à aplicação de um regime preferencial.

Este conjunto de conceitos já foram definidos anteriormente, mas são imprescindíveis de referir, uma vez que cada vez mais estas empresas têm um peso maior na economia global e que a correta tributação destas, se torna um assunto urgente.

¹⁷ Região dos EUA que apresenta um regime claramente mais favorável.

A forma que melhor define uma multinacional tecnológica acaba por ser simples nesta fase do trabalho, sendo esta caracterizada como uma empresa cujas principais atividades económicas desempenhadas são de carácter tecnológico e digital, ou seja, empresas que se dediquem, por exemplo, à criação de software e hardware.

4.2. A Estrutura Societária em Portugal

As empresas multinacionais estrangeiras, que decidem estabelecer filiais em Portugal, têm vindo a aumentar ao longo destes últimos anos. Um estudo realizado em 2019 pelo Instituto Nacional de Estatística (INE), refere que no ano de 2016 (p.45) «Os grupos multinacionais estrangeiros a operar em Portugal, representavam 32,1% da totalidade dos grupos (3.700 grupos). Foram identificadas 9 033 entidades residentes que integravam grupos multinacionais com controlo estrangeiro».

Contudo, estes números dizem respeito a entidades multinacionais que atuam nos mais diversos mercados e que apresentam as mais diversas atividades, estando incluídas também as empresas do setor tecnológico.

O peso das entidades multinacionais estrangeiras que operam neste setor tem vindo a aumentar nos últimos anos. A tabela 4.1 apresenta o número de empresas em Portugal desde o ano 2015 até 2018.

Anos	Pequenas médias empresas (PME)	Grandes
2015	1.180.331	1.075
2016	1.213.107	1.099
2017	1.259.234	1.202
2018	1.294.037	1.262

Tabela 4.1. Número de empresas em Portugal

Fonte: adaptado de INE, PORDATA

Para uma melhor interpretação dos dados apresentados na tabela 4.1, é necessário referir quais os critérios de classificação para serem consideradas PME ou grandes entidades, informação essa que consta no Decreto-Lei 98/2015 de 2 de junho no artigo 9.º:

nº3- Consideram-se médias entidades aquelas que, de entre as referidas no artigo 3.º, excluindo as situações referidas nos números anteriores, à data do balanço, não ultrapassem dois dos três limites seguintes:

- a) Total do balanço: (euro) 20 000 000;
- b) Volume de negócios líquido: (euro) 40 000 000;
- c) Número médio de empregados durante o período: 250.

nº4 - Grandes entidades são as entidades que, à data do balanço, ultrapassem dois dos três limites referidos no número anterior.

Assim, tendo em conta a discrepância enorme entre o número de PME e de grandes empresas e, ainda, os critérios que distinguem as dimensões das entidades, é possível concluir que a grande maioria das empresas em Portugal apresentam um número de trabalhadores inferior a 250. Deste modo, apesar de o número de grandes empresas em Portugal quando comparado com o número de PME ser muito inferior, o valor que as empresas multinacionais tecnológicas trazem quando decidem estabelecer-se em Portugal, é de alguma forma notório, nem que seja apenas pelo número de postos de trabalho que vêm criar. Uma notícia apresentada pelo Sapo (2018) refere que a Google ¹⁸abriu pelo menos 500 vagas para os seus escritórios em Portugal no ano de 2018. A mesma notícia faz referência a outras grandes empresas estrangeiras tais como a Amazon e a Uber.

4.2.1. A Evolução Do Setor Tecnológico em Portugal

As grandes empresas multinacionais tecnológicas começaram a instalar-se em Portugal em 2018, mas não foi nesse ano que os negócios relacionados com as TIC surgiram em Portugal. Dados apresentados por um estudo¹⁹ do Gabinete de Estratégia e Estudos (GEE) no ano de 2019 apresentam a evolução das, não só, mas também, prestações de serviços TIC tanto a nível de importações como exportações, como é possível ver no gráfico apresentado abaixo.

¹⁸ Mais informações sobre esta notícia disponíveis através de:
<https://shifter.sapo.pt/2018/01/tecnologicas-portugal-investimento/>

¹⁹ Estudo lançado em Agosto de 2019 também disponível em:
<https://www.gee.gov.pt/pt/documentos/estudos-e-seminarios/temas-economicos/8749-te75-o-setor-tic-em-portugal-seculo-xxi/file>

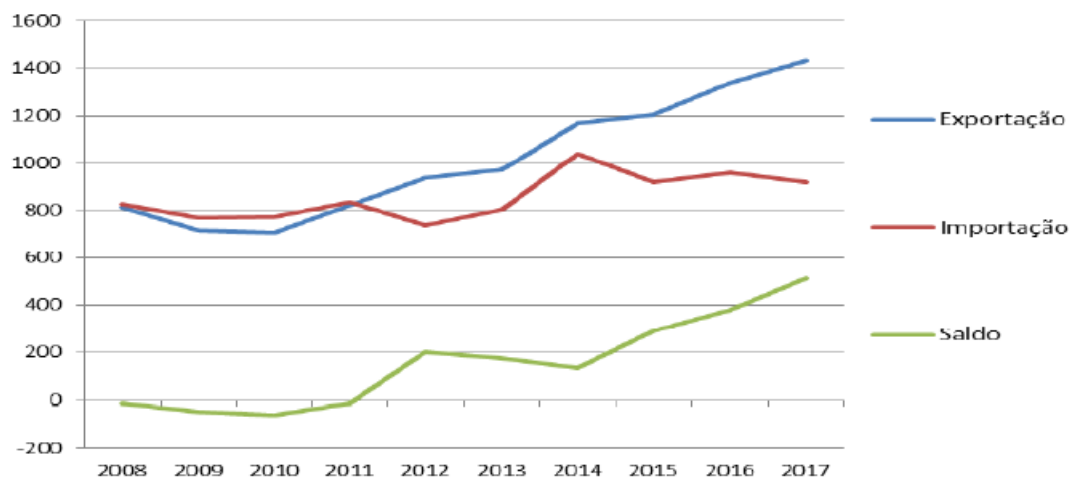


Figura 4.1 Prestações de Serviços TIC. Em milhões de euros.

Fonte: Campos, L. (2019, p.18). *O Setor TIC em Portugal (século XXI)*. Tema económico 75.

Através da análise da figura 4.1 é possível concluir que o mercado digital, neste caso quanto às prestações de serviços, em Portugal existe pelo menos desde 2008 e que, num panorama global tem apresentado uma tendência crescente pelo menos até ao ano de 2017 tanto a nível de importações como de exportações.

Também poderia ser efetuada uma análise quanto às mercadorias importadas e exportadas dentro do mesmo mercado, mas, tendo em conta a problemática que tem vindo a ser apresentada ao longo do presente trabalho, a questão principal não recai sobre a tributação de bens tangíveis, mas sim de intangíveis e prestações de serviços.

Relativamente ao volume de negócios do setor tecnológico em Portugal, o mesmo estudo apresenta na figura 4.2 abaixo.

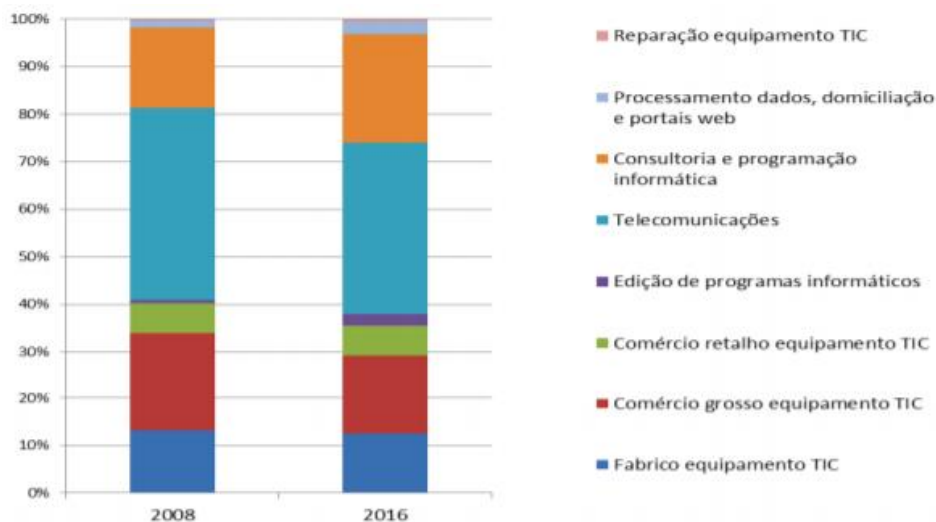


Figura 4.2 Volume de negócios por subcategoria TIC. Em percentagem (%).

Fonte: Campos, L. (2019, p.63). *O Setor TIC em Portugal (século XXI)*. Tema económico 75.

A figura 4.2 pode ter como principal finalidade comparar os dados de 2008 e de 2016, mas, o interesse por detrás da apresentação desta no presente trabalho é de apresentar os subsetores com maior volume de negócios que eram principalmente a fabricação e comércio de equipamentos e as telecomunicações. Contudo, o objeto de estudo do presente trabalho passa principalmente pelo subsetor de processamento de dados, domiciliação e portais web.

É importante referir que este estudo apenas apresenta dados sobre empresas até ao ano de 2016 e, pelo já apresentado acima no ponto 4.2, entre 2018 e 2019 deu-se a entrada de entidades muito significativas neste setor para a esfera Portuguesa com a abertura de escritórios no território.

4.2.2. As subcategorias do setor e o CAE

O setor tecnológico está subdividido de um modo geral nas subcategorias apresentadas na figura 4.2, contudo é possível estudar este setor de um modo mais específico através dos Códigos de Atividade Económico (CAE). Este código é determinado no momento de constituição de uma sociedade, como previsto no artigo 9º. do Código das Sociedades Comerciais (CSC) e ainda no artigo 11º. onde está prevista a determinação do objeto da sociedade e conseqüentemente os CAE principais e secundários a adotar para o exercício da atividade. As atividades do setor tecnológicos estão contempladas nas divisões 61²⁰,

²⁰ 61- «Telecomunicações» (INE, p.41)

62²¹ e 63²² da Classificação Portuguesa das Atividades Económicas²³. Apesar de o presente trabalho ter como principal objetivo a análise de certas entidades que operem neste setor, não serão consideradas a totalidade dos CAE. Para o presente trabalho serão apenas consideradas entidades que contemplem do CAE principal 62090 e/ou 63110, sendo que o CAE 62090 diz respeito a atividades relacionadas com as tecnologias de informação e informática²⁴ e o CAE 63110 diz respeito às atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades Web²⁵.

Posto isto, é ainda importante efetuar um enquadramento relativamente a estas duas divisões de atividades e respetivas subclasses que irão ser estudadas posteriormente por forma a identificar e perceber a importância deste setor em Portugal.

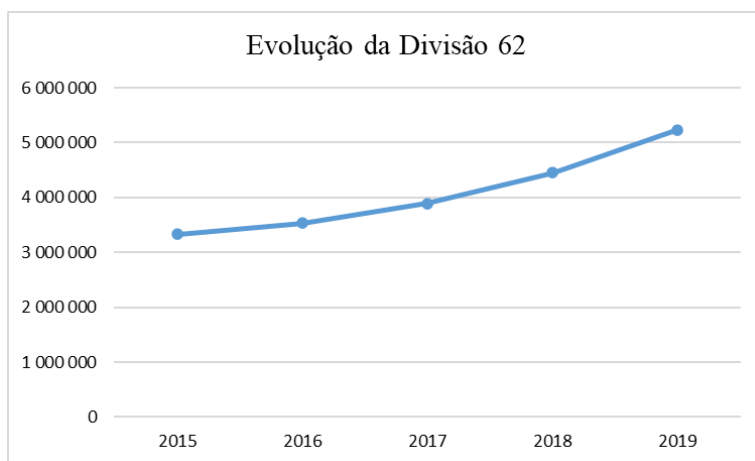


Figura 4.3 Evolução da Divisão 62 do CAE, quanto ao volume de negócios em milhares de euros.

Fonte: Elaboração própria, dados obtidos através do Banco de Portugal.

Efetuada uma breve análise à figura 4.3 e considerando ainda os dados obtidos e apresentados na figura 4.1 e 4.2, que apenas apresentam dados até ao ano de 2016, é possível verificar que, apesar de existir um aumento de volume de negócios por parte das empresas do setor é a partir do ano de 2017 que se começa a notar um maior aumento sendo que no ano de 2019 o valor total ultrapassa os 5.000.000 milhares de Euros. Sendo que o maior aumento percentual ocorreu no ano de 2018 para 2019 representando um aumento de 18%. Este aumento relativamente mais acentuado deve-se, não só, mas

²¹ 62- «Consultoria e programação e actividades relacionadas» (INE, p.41)

²² 63- «Actividades dos serviços de informação» (INE, p.41)

²³ Com informação detalhada de todos os setores económicos utilizados em Portugal, disponível em: https://www.ine.pt/ine_novidades/semin/cae/CAE_REV_3.pdf

²⁴ Como previsto na página 66 da Classificação Portuguesa de Actividades Económicas.

²⁵ Como previsto na página 66 da Classificação Portuguesa de Actividades Económicas.

também, à vinda de novas empresas multinacionais deste setor para Portugal, como já referido no ponto 4.2 do presente trabalho.

Quanto à subclasse 62090 será apresentada a sua evolução na figura abaixo.

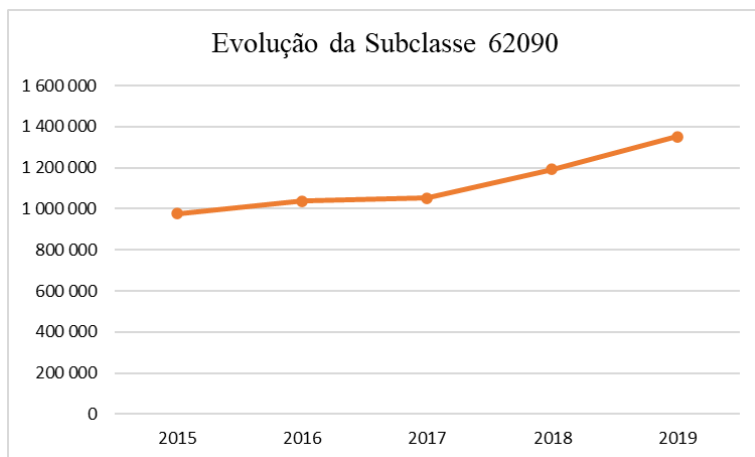


Figura 4.4 Evolução da Subclasse 62090 do CAE, quanto ao volume de negócios em milhares de euros.

Fonte: Elaboração própria, dados obtidos através do Banco de Portugal.

A evolução desta subclasse apesar de se apresentar positiva é bastante linear e pouco acentuada, sendo que do ano de 2015 para 2019 o aumento percentual do volume de negócios foi de 38% e o maior aumento ocorre no ano de 2017 para 2018 cujo valor percentual foi de aproximadamente 13%, tendo no último ano apresentado, de 2019, atingido um valor superior a 1.300.000 milhares de Euros.

O nome atribuído a esta subclasse, apesar de bastante genérico, é utilizado pelas empresas quando estas desempenham atividades que (INE, p.220) «relacionadas com as tecnologias de informação e informática não classificadas noutra subclasse. Inclui serviços de recuperação de dados ou programas devido a problemas ocorridos e a instalação de software e instalação de computadores pessoais.» o que já permite ter uma visão mais concreta do que esta inclui.

Efetuar apenas uma análise individual não permite extrair uma conclusão sobre o impacto real que esta subclasse tem dentro de género de atividades incluídas da divisão 62, por isso a evolução comparativa entre a divisão e subclasse no mesmo intervalo de tempo é necessária para a correta compreensão da mesma.

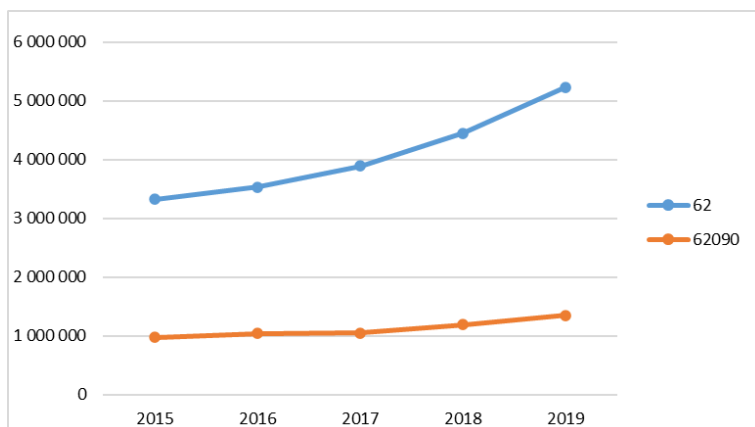


Figura 4.5 Evolução Comparativa entre a Divisão 62 e a Subclasse 62090 do CAE, quanto ao volume de negócios em milhares de euros.

Fonte: Elaboração própria, dados obtidos através do Banco de Portugal.

Procedendo à análise entre a divisão e a subclasse, que será estudada posteriormente é importante ver o impacto e respetivo peso que a subclasse tem na divisão respetiva. Assim, através da figura 4.5 é possível verificar que, quando comparadas, a divisão sofreu um aumento bastante mais acentuado do que a subclasse, apesar disto, quando somado o valor total de volume de negócios obtidos pela divisão a subclasse 62090 tem um peso de 27%. Esta percentagem já superior a um quarto da totalidade do volume de negócios já pode ser considerada significativa o que leva a concluir que, para as restantes subclasses resta apenas 73%.

De seguida procede-se à apresentação da evolução divisão 63.

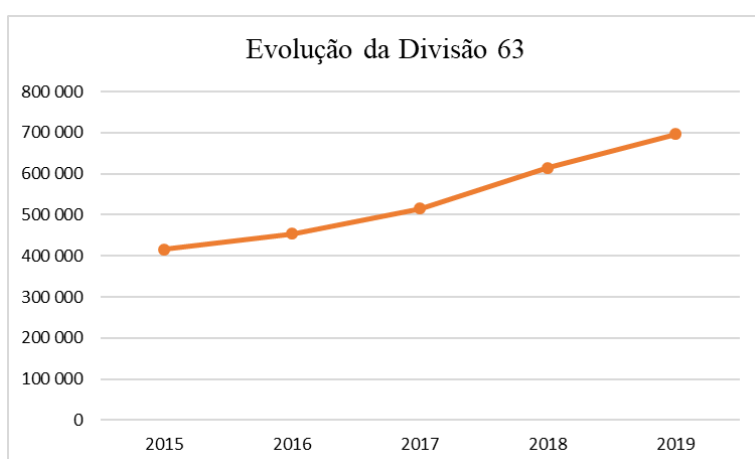


Figura 4.6 Evolução da Divisão 63 do CAE, quanto ao volume de negócios em milhares de euros.

Fonte: Elaboração própria, dados obtidos através do Banco de Portugal.

Um primeiro ponto a ser referido é o de que, quando comparada à divisão 62, a 63 apresenta um volume de negócios anual inferior, o que reflete um peso menor dentro do mesmo setor de atividade. Prosseguindo para a análise à figura 4.6, até ao ano de 2019 as atividades consideradas nesta divisão realizadas pelas empresas ainda não atingiam 800.000 milhares de euros em volume de negócios. Contudo, o aumento mais acentuado ocorreu no ano de 2017 para 2018 o que representou um aumento em 19% do volume de negócios. Esta tendência evolutiva mais acentuada a partir do ano de 2017 também se verifica nos CAE já analisados anteriormente, cuja possível causa em ambos seja a da criação de estabelecimentos estáveis das multinacionais tecnológicas em Portugal. No ano de 2019 o volume de negócios foi de quase 700.000 milhares de euros, o que, fazendo a comparação com o volume de negócios da divisão 62, refletir-se-ia em 13% do valor obtido por esta segunda.

Relativamente à divisão 63110 do seu título mais específico, (INE, p.220) define ainda que

[f]ornecimento de infra-estruturas para domiciliação, serviços de processamento de dados e actividades relacionadas. Inclui as actividades especializadas de domiciliação, tais como: domiciliação de páginas Web (Web hosting), serviços de “streaming” ou domiciliação de aplicações, serviços de fornecimento de aplicações, disponibilização de tempo de “mainframe”.

Esta subclasse engloba uma elevada quantidade de atividades sendo assim expectável que, contrariamente à subclasse 62090, tenha um peso na divisão bastante significativo.

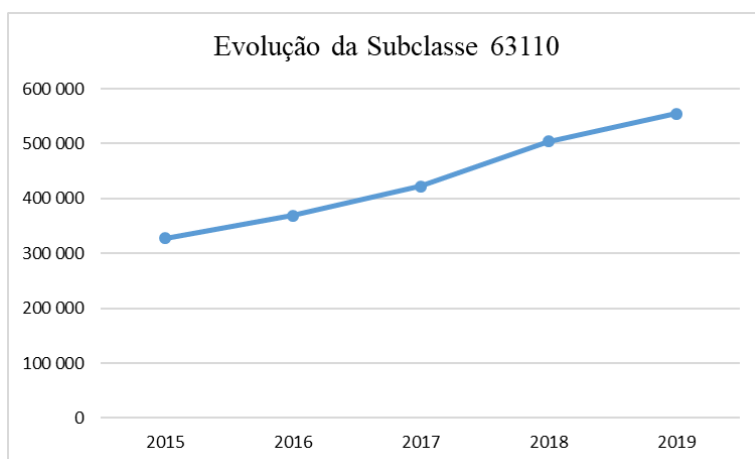


Figura 4.7 Evolução da Subclasse 63110 do CAE, quanto ao volume de negócios em milhares de euros.

Fonte: Elaboração própria, dados obtidos através do Banco de Portugal.

A evolução na subclasse apresentada na figura 4.7 é também ela positiva e apresenta um maior crescimento no ano de 2017 para 2018, refletindo-se num aumento de 19% do volume de negócios. Esta subclasse apresenta um crescimento bastante significativo sendo que do ano de 2015 para 2019 sofreu um aumento de volume de negócios em 69%, sendo que o volume de negócio neste último ano foi de aproximadamente 550.000 milhares de euros.

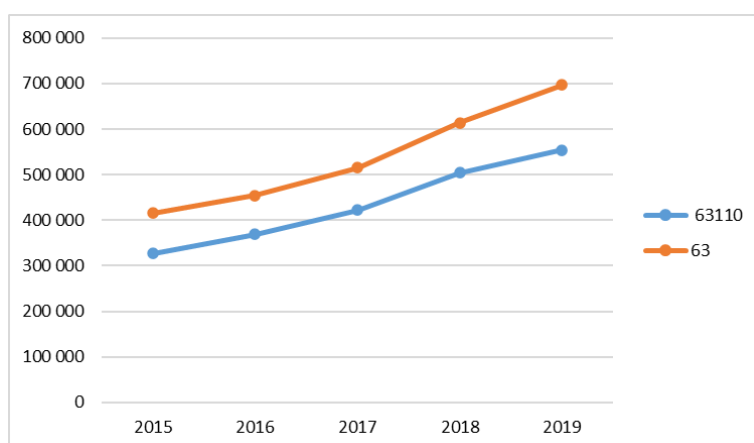


Figura 4.8 Evolução Comparativa entre a Divisão 63 e a Subclasse 63110 do CAE, quanto ao volume de negócios em milhares de euros.

Fonte: Elaboração própria, dados obtidos através do Banco de Portugal.

Como previsto, a subclasse 63110 constitui cerca de 79% do volume de negócios da divisão 63, que, apesar do mais reduzido volume de negócios, quando comparado com o CAE 62 e 62090, apresenta uma tendência crescente bastante mais acentuada o que pode resultar em volumes de negócios bastante elevados nos próximos anos.

Considerando os dados apresentados no ponto 4.2.1 e 4.2.2 e a evolução tecnológica no mundo, é expectável que a tendência seja positiva para o setor em Portugal.

4.3. A Relação entre as Multinacionais Tecnológicas e a Evasão Fiscal na UE

Por atuarem dentro do mercado digital as empresas do setor tecnológico e principalmente as de grande dimensão, cujos nomes constam em listas de grandes escândalos fiscais tais como os Panamá Pappers, Bahamas Pappers, entre outros, têm vindo a revelar-se como causadoras de operações de carácter ilegal através de fraude e evasão fiscal, com o objetivo de obter erosão de base tributável, Brites & Lopes (2019, p.25) referem que estas ações

tornam-se de mais fácil ocorrência tal que «A evolução dos modelos de negócio, o desenvolvimento tecnológico e o crescimento da economia digital facilitaram a erosão das bases tributárias.», estando estas ações relacionadas com modos de planeamento fiscal abusivo. Contudo, a escassa e obsoleta tributação existente para este género de entidades também não ajuda no sentido de prevenir estes comportamentos, sendo que Brites & Lopes (2019, p.4) acrescentam ainda que «O rendimento das empresas é tributado nacionalmente e internacionalmente, mas o contexto económico tornou-se mais globalizado, móvel e digital.» e Fernandes (2019, p.13) acrescente que «(...) grupos multinacionais podem ainda explorar a falta de coordenação entre sistemas fiscais para alcançar situações de dupla não-tributação (e.g. entidades não consideradas residentes fiscais por nenhum país) ou de dupla dedução» uma vez que é difícil para os diferentes sistemas fiscais acompanharem de forma unanime o avanço digital deste novo mercado.

4.3.1. O Planeamento Fiscal

Todas as empresas, de qualquer dimensão, contemplam de planeamento fiscal, que por si só não se reflete num ato ilícito, mas sim em poupança fiscal. Furtado (2019, p. 34) refere que «(...) o planeamento fiscal trata-se da escolha pela opção fiscalmente menos onerosa, logo este por si só não é um ato ilícito, é sim um ato de poupança do qual se pretende obter uma vantagem fiscal (...)». O planeamento fiscal é essencial dentro de qualquer organização e, quando praticado de forma legal, reflete uma boa gestão por parte da mesma. Para além desta definição, o artigo 3.º a) do Decreto-Lei 29/2008 de 25 de fevereiro procura definir o planeamento fiscal de uma forma ainda mais abrangente como «(...)qualquer esquema ou atuação que determine, ou se espere que determine, de modo exclusivo ou predominante, a obtenção de uma vantagem fiscal por sujeito passivo de imposto». Contudo, apesar desta definição bastante geral, é importante referir que o planeamento fiscal pode ser visto de 3 formas distintas como apresentado por Xavier (2016, p.5) o planeamento fiscal legítimo ou *intra legem*, o planeamento fiscal abusivo ou *extra legem* e ainda o planeamento fiscal ilícito ou *contra legem*.

Quanto ao planeamento fiscal legítimo, uma vez que recai neste o conjunto de opções fiscais fornecidas a um ordenamento jurídico elaboradas pelo legislador de uma determinada região onde esteja inserida a entidade, a própria Constituição da República Portuguesa (CRP) no artigo 86.º nº1 refere que, parte do próprio, a criação de incentivos para as empresas, incentivos estes que se refletem em modos de poupança fiscal como

isenções ou benefícios fiscais, apresentados nos mais diversos códigos tributários Portugueses, nomeadamente o Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF).

Autores como Xavier (2017) consideram que o planeamento fiscal abusivo está diretamente associado à elisão fiscal e que o planeamento fiscal ilícito está diretamente associado à fraude fiscal.

Sobre a utilização da elisão fiscal, como modo de planeamento fiscal abusivo, pode ser referido como um abuso da lei, ou das lacunas presentes nela, sendo ainda possível estar envolvido um ou mais ordenamentos jurídicos. A deslocação de lucros de uma determinada região para outra com um sistema fiscal mais favorável é um dos exemplos deste modo de poupança fiscal, onde estão envolvidos mais do que um ordenamento jurídico.

A CE apresentou a diretiva 2016/1164 de 12 de julho para combater a elisão fiscal sendo a sua aplicação dirigida para «(...) contribuintes sujeitos ao imposto sobre as sociedades num ou mais Estados-Membros, incluindo os estabelecimentos estáveis situados num ou mais Estados-Membros de entidades residentes para efeitos fiscais num país terceiro», tal como referido no artigo 1.º da mesma. Ao longo da diretiva, no capítulo II, são apresentadas medidas para combater a elisão fiscal, quanto à limitação de juros, tributação à saída ou *Exit Tax*, assimetrias híbridas estabelecendo ainda regras sobre as sociedades estrangeiras controladas e respetivo cálculo do rendimento auferido por estas. Para além destas, a diretiva apresenta no seu artigo 6.º nº1, a regra geral anti abuso que apresenta «(...) finalidade principal ou uma das finalidades principais de obter uma vantagem fiscal que frustre o objeto ou a finalidade do direito fiscal aplicável, não seja genuína tendo em conta todos os factos e circunstâncias relevantes». Esta diretiva foi transposta para a esfera jurídica portuguesa estando presente no artigo 38.º nº2 da Lei Geral Tributária (LGT) conjugado com o artigo 63.º do Código de Procedimento e de Processo Tributário (CPPT).

Podemos resumir este modo de planeamento fiscal, como o que procura sujeitar ao mínimo a tributação para os determinados rendimentos por si auferidos. Xavier (2017, p.18) refere «Deste modo, é possível verificar que as práticas de planeamento fiscal abusivo têm igualmente um caráter lícito, no entanto violam os pilares básicos do sistema fiscal, levantando questões associadas com o dever moral dos contribuintes pagarem um montante justo de imposto».

Quanto ao planeamento fiscal ilícito este está diretamente associado à fraude fiscal e contrariamente ao planeamento fiscal abusivo, tem o objetivo de não ser objeto de qualquer tributação quanto aos rendimentos por si auferidos. Os métodos mais comuns utilizados pelos contribuintes para ausentar qualquer tributação, passam pela falsificação da contabilidade, documentos e faturas, entre outros casos que são apenas alguns dos exemplos deste modo de planeamento. Contudo, a fraude fiscal ao longo dos anos tem vindo a ser cada vez mais associada a operações com empresas de grandes dimensões, assim como a regiões do globo com regimes fiscais claramente mais favoráveis. Os Panamá Papers e os Luxeleaks são alguns dos exemplos mais mediáticos sobre esta temática que relaciona grandes entidades, nomeadamente as gigantes tecnológicas, como a Amazon, Facebook e Apple²⁶. Estas são alguns exemplos de entidades que decidem estabelecer-se em locais com regimes *offshore*.

Contudo, e como já referido anteriormente, a constituição de empresas em regiões com características *offshore* não significa automaticamente que estejamos perante fraude fiscal ou, até mesmo planeamento fiscal abusivo uma vez que, para uma correta conclusão sobre a legalidade associada à criação de estabelecimentos estáveis nestes regimes a intenção dos sujeitos passivos também deve ser tida em consideração, isto é, e como já referido no capítulo 1 do presente trabalho, é necessário testar a substância económica associada ao estabelecimento. Por estes motivos, apesar de já ser de conhecimento público que há um número relevante de grandes empresas que opta por criar estabelecimentos nestas jurisdições, também é verdade que a sua grande maioria ainda não sofreu qualquer sanção, exemplo desta é o caso que envolve a empresa Apple e a Irlanda sobre o justo pagamento de tributos como já referido anteriormente no presente trabalho.

Assim, a única certeza é a de que há grandes empresas que têm algum tipo de relação com estes regimes e que efetuam as mais diversas operações através destes, beneficiando fiscalmente, de uma forma nem sempre legal, tendo impacto negativo nas economias e nas sociedades em geral, uma vez que ao optarem por certos métodos de planeamento fiscal com o objetivo de desviar lucros a consequência tende a ser o desequilíbrio entre regiões geográficas uma vez que as receitas não serão tributadas onde foram efetivamente geradas.

²⁶ Divulgado pela The International Consortium of Investigative Journalists (ICIJ) onde estão presentes os nomes das entidades relacionadas os mediáticos casos de fraude fiscal no mundo. Pesquisados através do link: <https://offshoreleaks.icij.org/search?utf8=%E2%9C%93&q=apple&e=&commit=Search>

5. As Propostas de Diretiva e o Relatório Intercalar da OCDE

5.1. Breve Enquadramento

A existência de regiões com regimes fiscais preferenciais, o aumento da utilização do mercado eletrónico, a globalização associada à economia digital e o consequente aumento das empresas tecnológicas não são temas desconhecidos pelos governantes mundiais nem os valores associados às operações levadas a cabo por estas empresas devido à obsoleta tributação atual.

Por forma a combater as práticas ilegais, que associam as empresas multinacionais tecnológicas e o mercado digital, a CE elaborou no ano de 2018 duas propostas de diretiva, 2018/0072 e 2018/0073 com o objetivo de procurar uma nova definição para os estabelecimentos estáveis e um modo de tributação para as receitas auferidas pelas multinacionais tecnológicas. Para além destas propostas, no mesmo ano foi elaborado pela OCDE um relatório intercalar que surge sob forma de resposta a um conjunto de denúncias por parte dos média como referido por Ribeiro (2019, p.28) «(...) Denunciando os esquemas de evasão fiscal dos líderes do comércio digital (Google, Apple e Amazon) o planeamento fiscal internacional no âmbito das atividades digitais (...)» em conformidade com a Ação 1 do plano BEPS.

5.2. A Proposta de Diretiva 2018/0072 da CE

Os problemas associados à economia digital foram apresentados ao longo do presente trabalho, mais especificamente no capítulo 2, onde conceitos como o de estabelecimento estável e de ativo intangível foram definidos. Sendo precisamente sobre a definição de estabelecimento que recai o principal objetivo desta proposta de diretiva, na exposição de motivos, refere que (2018, p.2) «São necessários indicadores de uma presença económica significativa, a fim de estabelecer os direitos de tributação em relação aos novos modelos empresariais digitalizados.» sendo assim expectável que sejam apresentados ao longo da proposta novos indicadores para determinarem a presença económica das empresas em cada Estado-Membro, quando estas não contemplem de uma presença fiscal.

5.2.1. Definições

São apresentados imediatamente no artigo 3.º definições importantes para a correta compreensão das matérias abordadas, principalmente de carácter tecnológico, algumas destas apresentadas de um modo mais amplo como por exemplo a definição de interface digital que (2018, p.15) «qualquer software, incluindo um sítio Web, ou parte dele, e aplicações, incluindo aplicações móveis, de acessíveis aos utilizadores.» englobando assim esta definição tanto os sistemas operativos (Android e IOS) como as aplicações utilizadas, ou seja, esta pode traduzir-se no que é visível pelo utilizador do dispositivo.

Um segundo conceito que é importante definir para um melhor entendimento da proposta de diretiva será o Endereço do Protocolo Internet (IP), que na alínea 4) do artigo 3.º é descrito como (2018, p.15) «Uma série de dígitos atribuídos a dispositivos ligados em rede, a fim de facilitar a sua comunicação através da Internet». Por outras palavras, o IP serve para identificar o local onde se encontra o utilizador e o dispositivo que este está a utilizar transportando dados e informações. Contudo é importante referir que, graças à utilização de redes privadas virtuais (VPN) é possível alterar o local exato do utilizador para outra localização à sua escolha.

A definição de empresa associada, apesar de não estar diretamente relacionada com a economia digital, é um conceito chave para a correta compreensão de quais as entidades que se podem vir a enquadrar no possível imposto. Assim, a alínea 8) do artigo 3.º define uma entidade associada como (2018, p.16) «(...) uma entidade ligada à entidade específica em causa (...)» apresentado de seguida três diferentes modos de “ligação” através de influência significativa na gestão, participação e direito de voto ou de propriedade.

Por fim, é ainda introduzida a definição de serviço digital, na alínea 5) como sendo (2018, p.15) «(...) os serviços prestados através da Internet ou de uma rede eletrónica e cuja natureza torna a sua prestação essencialmente automática (...)» isto é, os utilizadores não necessitam de um prestador humano para a realização do serviço.

5.2.2. A Determinação de Presença Digital Significativa

A presença digital significativa, presente na proposta de diretiva traduz-se numa ampliação da definição de estabelecimento estável, dado que como já referido

anteriormente o atual encontra-se obsoleto em matéria de operações dentro do mercado eletrónico.

O Artigo 4.º da proposta, na alínea 3) considera que existe uma presença digital significativa quando seja realizada pela entidade, total ou parcialmente, a atividade económica através de (2018, p.17) «(...) prestações de serviços digitais através de uma interface digital (...)», sendo que esta pode não ser levada a cabo pela entidade, mas sim por uma empresa associada. Contudo a mesma alínea esclarece que não basta que seja exercida uma atividade económica digital num determinado Estado-Membro, mas também que as receitas obtidas pela prestação de serviços aos utilizados nesse Estado-Membro seja superior a 7.000.000 € por período fiscal, que o número de utilizadores por Estado-Membro seja superior a 100.000 por período fiscal e que o número de contratos comerciais por prestação de serviços digitais seja superior a 3.000 também por período fiscal. Para além destes limites, também é previsto o modo de associar o utilizador a um Estado-Membro quando este acede a um serviço digital através de uma interface digital que consta num dispositivo eletrónico. Por forma a determinar o Estado-Membro em que o utilizador usufrui do serviço, é referido pela alínea 6), que será utilizado o IP do dispositivo.

5.2.3. A Determinação do Lucro Imputável Presença Digital Significativa em cada Estado-Membro

Após a correta determinação da presença digital significativa ou com ela relacionados é necessário apurar os lucros a imputar, ou seja, se uma entidade apresenta uma presença digital significativa num determinado Estado-Membro é necessário imputar corretamente os lucros obtidos através dessa presença.

Considerando que as receitas obtidas pelas prestações de serviços digitais devem ser superiores a 7.000.000 € e que, pelo artigo 3.º alínea 6) trata-se de (2018, p.16) «(...) líquido de imposto sobre o valor acrescentado e outros impostos, taxas e direitos cobrados em nome das administrações públicas (...)», por forma a determinar os lucros imputáveis à presença digital significativa ou com ela relacionados gerados pela entidade através das interfaces digitais o artigo 5.º prevê que esta deve ocorrer através de uma análise funcional, para isto devem ser consideradas as atividades economicamente significativas obtidas através da interface digital que, como mencionado também no artigo 5.º alínea 3) (2018, p.18) «(...) devem ser consideradas atividades economicamente significativas da

presença digital significativa que imputam os riscos e a propriedade económica dos ativos a essa presença.» Para além destes, a alínea 5) apresenta as atividades economicamente significativas utilizadas pela interface digital, alguns dos exemplos desta a recolha, armazenamento, processamento, análise, implementação, venda de dados ao nível do utilizador e visualização de conteúdos gerados pelos utilizadores.

Por último, todo o desenvolvimento efetuado através de melhoria, desenvolvimento, manutenção, proteção e exploração de ativos intangíveis deve ser acrescentada e considerada para a correta imputação de lucros à presença digital significativa. Para isto, a diretiva opta pelo método de fracionamento do lucro, ou outro que as entidades considerem mais adequado. Este método de fracionamento do lucro vai permitir que a entidade faça a distinção entre a presença digital significativa e outra atividade económica praticada pela mesma.

5.2.4. Notas Conclusivas

Esta proposta de diretiva foi apresentada no ano de 2018 e estaria inicialmente previsto que a transposição para os Estados-Membro ocorresse até dia 31 de dezembro de 2019, algo que não aconteceu.

A sugestão apresentada sobre a criação de um novo conceito e posterior determinação de uma presença digital significativa como um novo modo de existência de estabelecimento estável sem haver realmente uma presença física num determinado local é uma medida necessária para uma correta adaptação à nova economia digital e às operações que nela ocorrem. Contudo a utilização do IP para determinar o local onde o utilizador se encontra e utiliza a respetiva interface digital não é um bom método para uma correta imputação dos valores para tributação em cada Estado, dado que é cada vez mais utilizado tanto por sujeitos passivos individuais como por sujeitos passivos coletivos a manipulação da localização pelos mais diversos motivos, podendo refletir-se numa possível distorção da realidade.

A referência à imputação de lucros sobre a presença digital significativa é também um ponto importante na proposta de diretiva, contudo apresenta apenas noções e diretrizes simples e demasiado generalizadas.

Por último, considerado o elevado grau de complexidade desta economia, apesar de ser introduzido uma boa base para o conceito de presença digital significativa a transposição

para uma diretiva sobre estas matérias necessita de dar respostas mais específicas e esclarecedoras aos Estados-Membros dado a complexidade do mercado a que diz respeito, assim como o prazo sugerido pela CE, cujo número de anos justo para a correta e mais harmonizada transposição deva ser alargada para pelo menos mais de dois anos, uma vez que implicaria alterações ao nível dos códigos tributários e uma análise complexa e elaborada para cada região.

5.3. A Proposta de Diretiva 2018/0073 da CE

A proposta de diretiva 2018/0072 trouxe principalmente o conceito e determinação de presença digital significativa, mas não refere o modo como esta presença será tributada. Por isso, a proposta de diretiva 2018/0073 começa por ter como principais pressupostos os apresentados na proposta anterior sobre a presença digital significativa, contudo a nível geral apresenta-se mais elaborada e complexa do que a anterior. Não se focando nos conceitos já introduzidos, mas sim no imposto a ser entregue aos Estados-Membro pelas entidades aquando a determinação da presença digital significativa, procurando assim estabelecer um sistema comum de imposto sobre os serviços digitais (ISD).

5.3.1. As Receitas Tributáveis

A identificação das receitas tributáveis é um dos passos fundamentais para a correta tributação, uma vez que é sobre estas que incidem as respetivas taxas de imposto que a presente proposta pretende implementar.

O artigo 3.º da proposta 2018/0073 define as receitas tributáveis como as provenientes das prestações de serviços digitais que ocorrem nas interfaces digitais. Para além desta alínea 2) do mesmo artigo acrescenta que «(...) deverá incluir o total das receitas brutas, líquidas do imposto sobre o valor acrescentado e de outros impostos similares.» sendo que a alínea 1) do mesmo artigo refere quais as atividades incluídas nestas receitas tributáveis nomeadamente a publicidade apresentada através de uma interface digital destinada aos utilizadores da mesma, a multilateralidade de comunicação entre utilizadores das interfaces digitais que reflete ainda uma facilidade de fornecer bens e prestar serviços diretamente entre eles sendo que também a transmissão de dados recolhidos sobre os utilizadores das interfaces digitais são consideradas como receitas tributáveis para fins de determinação do ISD.

Sobre as receitas tributáveis a proposta também refere quais não devem ser consideradas para efeitos de ISD, como refere a alínea 4) e 5) onde estão inseridas as prestações de serviços prevista na diretiva sobre o mercado onde estão inseridos os instrumentos financeiros assim como (2018, p.27) «a disponibilização de uma interface digital multilateral cujo único ou principal objetivo da disponibilização da interface por parte da entidade disponibilização seja o fornecimento de conteúdos digitais aos utilizadores (...)», exemplo desta será uma box fornecida por um fornecedor de serviços móveis (Vodafone, MEO) onde a exclusão para serem consideradas receitas tributárias serão os conteúdos a que é possível aceder através destas. Para além destas, a alínea 7), cujo seu conteúdo refere que as prestações de serviços efetuadas por uma entidade pertencente a um grupo consolidado que pertença a outra entidade que faça parte do mesmo grupo, não devem ser consideradas as receitas obtidas pela entidade prestadora do serviço.

5.3.2. O Sujeito Passivo de ISD

O sujeito passivo será a entidade que, respeitando os limites e requisitos estabelecidos pelos respetivos códigos tributários de cada região, apresenta a obrigação de entregar o respetivo imposto. No caso da proposta de diretiva 2018/0073, especificamente no artigo 4.º, o sujeito passivo de ISD será a entidade que satisfaça cumulativamente duas condições, são estas:

- O total de receitas brutas mundiais para o período de tributação deve ser superior a 750.000.000 €,
- O total de receitas tributáveis obtidas pela entidade na UE deve ser superior a 50.000.000 €.

Analisando os limites estipulados pela proposta o montante de receitas brutas corresponde a receitas tributáveis relacionadas com os serviços digitais, mas também com receitas de outra origem. Já o segundo requisito diz apenas respeito a receitas tributáveis e estas devem ter sido apenas obtidas dentro da UE.

5.3.3. O Local de Tributação do ISD

O artigo 5.º da proposta não deve ser lido isoladamente dado que apenas são consideradas para efeitos de tributação as entidades que cumpram com os 3 requisitos obrigatórios para determinar a presença digital significativa apresentados pela proposta 2018/0072. Assim, considerando os requisitos subjacentes à determinação de uma presença digital

significativa, quando se verifica que esta existe num determinado Estado-Membro este será o local de tributação. Para além disto, o mesmo artigo refere que mesmo que os utilizadores não tenham contribuído monetariamente para a geração de receitas num determinado Estado-Membro, se estes estão aqui localizados então as receitas geradas deverão ser consideradas como tributáveis na mesma região. Há, contudo, exclusões à determinação do local de tributação, como previsto na alínea 4) do artigo 5.º onde operações como (2018, p.30) «(...) fornecimento de bens ou uma prestação de serviços subjacentes diretamente entre utilizadores de uma interface digital multilateral (...)» e (2018, p.30) «o local a partir do qual é efetuado qualquer pagamento pelo serviço tributável.».

O mesmo artigo refere ainda que, tal como a proposta 2018/0072 sobre a presença digital significativa, o modo de determinar o local e presença da interface digital utilizada pelos utilizadores ocorrerá através do IP, acrescentando a proposta 2018/0073 no artigo 5.º alínea 5) que poderá ser utilizado outro método de geolocalização caso se considere mais adequado e exato.

A importância deste artigo, conjuntamente com o artigo 4.º da proposta 2018/0072, revela o esforço efetuado pela CE para solucionar o problema da deslocação dos lucros para regiões com regimes de tributação claramente mais favoráveis uma vez que o objetivo destes artigos é de que o tributo seja pago no local onde o utilizador usufrui do serviço digital.

5.3.4. A Exigibilidade, Determinação e Obrigação do Imposto a Pagar

A intenção com a criação deste imposto é de que este represente uma obrigação anual, entregue por via eletrónica, das empresas que cumpram com os requisitos estabelecidos para a sua sujeição, para cada Estado-Membro onde apresentem uma presença digital significativa, como previsto no artigo 6.º da proposta. Para além desta o artigo 8.º estabelece uma taxa de 3% das receitas tributáveis obtidas pelas entidades por Estado-Membro. A entrega do tributo deverá ser da responsabilidade do sujeito passivo que presta os serviços digitais, como refere o artigo 9.º e em caso de um grupo consolidado para efeitos de contabilidade financeira deverá ser designada uma única entidade responsável pela entrega deste ao Estado-Membro.

Um dos cuidados a ter aquando a criação de um imposto é a de proteger as entidades de modo a que estas não sofram uma carga fiscal dupla, por isso, a proposta 2018/0073

aborda o assunto da dupla tributação referindo que na eventualidade das receitas sujeitas a IRC e a ISD então o tributo pago relacionado com este segundo possa ser deduzido no momento do apuramento da matéria coletável²⁷.

5.3.5. Notas Conclusivas

Num primeiro momento é possível concluir que esta proposta de diretiva veio complementar bastante a anterior introduzindo o imposto efetivo assim como a respetiva taxa, afinando e especificando a quem se dirige este novo imposto através dos limites das receitas tributáveis.

A definição para o local de tributação revela-se um bom complemento à noção já adquirida na proposta anterior sobre a presença digital significativa, procurando preencher lacunas deixadas aquando esta definição.

Tal como a proposta anterior, a CE definiu que a transposição para os Estados-Membro deveria ocorrer até dia 31 de dezembro de 2019, algo que também não se verificou.

Ambas as propostas não foram aceites até à data e provavelmente não serão por diversos motivos, quer sejam económicos, políticos ou sociais. Dada a complexidade do mercado eletrónico e da economia digital a implementação de uma diretiva Europeia é cada vez mais essencial para combater a elisão e fraude associada a operações que aqui ocorrem e que não contemplam de uma correta legislação, mas para que seja aceite pelos Estados-Membro deve ser elaborada de forma segura e mais detalhada, principalmente os conceitos relacionados com as interfaces digitais de modo a criar uma maior confiança para a implementação por parte dos países Europeus.

Apesar de ambas as propostas estarem concordantes com as diretrizes estabelecidas e apresentadas no plano BEPS, nomeadamente a ação 1 que diz respeito aos desafios da economia digital, estas não foram ainda suficientes para que os Estados-Membro chegassem a um acordo de forma a implementar o mais harmonizado possível um modo de tributação para as operações que aqui ocorrem de modo a que sejam sempre garantidas as 4 liberdades fundamentais previstas na carta dos direitos fundamentais da UE (2016/C 202/02) sendo estas a livre circulação de pessoas, bens, serviços e capitais por forma assegurar o correto funcionamento no mercado único Europeu.

²⁷ Proposta de diretiva do conselho COM(2018) 148 final 2018/0073 p.22 alínea 27.

5.4. A Implementação Unilateral do Imposto GAFA

Apesar da discordância entre os Estados-Membro alguns países decidiram, tendo como base as propostas 2018/0072 e 2018/0073, adotar medidas unilaterais por forma a colmatar o problema existente sobre a não tributação correta das grandes empresas tecnológicas que operam em todo o mundo.

Um exemplo de aplicação de um imposto que incide sobre as empresas multinacionais tecnológicas foi implementado por França²⁸ denominada GAFA as iniciais de Google, Amazon, Facebook, Apple.

A medida estabelece como limites para a sujeição cumulativamente o valor mínimo de 750.000.000 € em vendas dentro do mercado digital e 25.000.000 € mínimos de vendas dentro do mercado digital em França. Estes limites quando comparados com a sugestão apresentada pela CE tem algumas diferenças dado que França refere que o primeiro limite deve incluir apenas vendas dentro do mercado digital, o que na realidade pode não estar incorreto dado que uma empresa que apresente valores dessa magnitude, a nível mundial, terá certamente a sua maioria relacionada com os serviços digitais, no entanto, a CE deixou este critério de uma forma mais ampla. Quanto aos valores mínimos de receitas, França optou por um valor inferior em 5.000.000 € comparativamente com o sugerido com a proposta de diretiva 2018/0073.

Um aspeto que França decidiu adotar na integra foi a taxa, optando por utilizar a de 3%, tal como sugerido pela CE. Já as receitas tributáveis consideradas por França passam pela publicidade online, a recolha e posterior venda de dados dos utilizadores das interfaces digitais para fins publicitários e ainda multilateralidade de comunicação entre utilizadores das interfaces digitais, baseando-se mais uma vez na proposta da CE.

Apesar da discordância estabelecida entre os países da UE, França já terá aprovado esta medida cuja data de início foi a 1 de Janeiro de 2019²⁹, contudo caso os restantes países decidam a favor da harmonização fiscal sobre a tributação das gigantes tecnológicas e caso esta não apresente os mesmo parâmetros que França, esta afirma que está disposta a

²⁸ Com informação detalhada em <http://www.lawyers-picovschi.com/article-gafa-watch-out-for-the-french-irs.html>

²⁹ Como apresentado na notícia de Jones Day no link: <https://www.jonesday.com/en/insights/2019/07/french-parliament-passes-gafa-tax>

recuar na medida por forma a que exista consenso na tributação na UE sobre estas empresas.

5.4.1. Notas Conclusivas

Para além de França, outros países da UE decidiram adotar unilateralmente um imposto sobre estas empresas, Itália³⁰ e Espanha³¹ decidiram que um imposto sobre estas entidades deve ser aplicado o mais rápido possível uma vez que as receitas arrecadadas para os cofres dos Estados poderão ser bastante significativas.

Parte da dificuldade em aplicar este género de impostos deve-se a motivos, na sua maioria políticos, dado que a maioria das entidades com esta dimensão têm origem nos Estados Unidos da América (EUA) e o medo de represálias relacionadas para com a Europa ainda é uma realidade, uma vez que esta considera que as medidas propostas pela UE apresentam carácter discriminativo para as empresas sediadas nos EUA³².

³⁰ Proposta de imposto “web tax 2020” para empresas com receitas globais acima de 750.000.000€ e receitas em Itália acima de 5.500.000€ através do link: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/ey-italys-digital-services-tax-enters-into-force-as-of-1%C2%A0january-2020

³¹ País que já apresentou tentativas de aprovação da aplicação de imposto digital de modo a que seja aplicado até 2021 apresentado no link: <https://www.marketwatch.com/story/spain-looks-to-adopt-google-tax-that-has-angered-the-us-2020-02-18>

³² Notícia sobre as possíveis represálias dos EUA para com UE relacionados com o possível imposto digital através do link: <https://www.dn.pt/dinheiro/eua-ameacam-paises-que-adoptem-taxa-google-franca-e-espanha-avancam-na-mesma-11120534.html>

6. A Aplicação das Propostas de Diretivas Europeias Sobre o Imposto Digital em Portugal

Apesar de atualmente já existirem países Europeus que aplicam taxas sobre serviços digitais assim como países com a intenção de o fazer, Portugal, apesar de este assunto já ter sido discutido em Assembleia, ainda não houve uma intenção clara de criar qualquer tributação específica para as empresas multinacionais que operam dentro do mercado digital.

6.1. Objetivo do Estudo

A intenção deste capítulo é assim a de analisar a possibilidade de aplicação de um imposto digital na esfera geográfica portuguesa, tendo como base as propostas de diretiva da CE, apresentadas no capítulo 4, conjuntamente com a aplicação efetuada por França.

Para além dos motivos supramencionados, a intenção é a de analisar as empresas que cumprem os requisitos necessários para que possam ser sujeitas a tributação no espaço geográfico português e para os que cumpram seguidamente apresentar-se-á tanto o impacto que este imposto teria nas empresas como nos cofres do Estado Português. No sentido de analisar se o número de empresas e o volume de negócios que obtêm com os utilizadores em Portugal justificaria uma nova medida, que, considerando a dificuldade da UE de chegar a um consenso sobre a sua aplicação, seria unilateral.

6.2. Principais Pressupostos

Dadas as especificidades deste novo imposto, existem principais pressupostos que devem ser adotados uma vez que a extração exata de dados apenas está disponível nas próprias entidades. Por esse motivo, e considerando o já mencionado anteriormente para que seja possível verificar a possibilidade de aplicação de uma taxa digital, deve-se assumir primeiramente que as atividades económicas praticadas pelas entidades selecionadas são de onde provêm, se não a totalidade, a maioria do volume de negócios. Esta consideração é essencial uma vez que a maioria dos Relatórios divulgados pelas entidades não apresentam o seu volume de negócios por atividade económica, mas sim pelo todo. Isto aplica-se tanto ao volume de negócios em Portugal como o global.

Um segundo pressuposto encontra-se relacionado com o modo de obtenção do volume de negócios global, este será feito através do relatório e contas consolidado da empresa mãe. Apesar do valor a considerar ter apenas a finalidade de conferir se a entidade está dentro do limite para que seja sujeita a tributação é importante também estabelecer o pressuposto que a maioria do volume de negócios global da empresa mãe está relacionado com as atividades económicas sujeitas a tributação pela proposta de diretiva. Uma vez que também a separação do volume de negócios nos relatórios e contas consolidados não é devidamente apresentado.

6.3. Metodologia

A metodologia consiste em selecionar as entidades que tenham apresentado no último ano reportado volume de negócios superior a 750.000.000 € global, como sugerido na proposta de diretiva do CE, e um volume de negócios em Portugal superior a 25.000.000 €.

Visto que as principais empresas que este imposto visa alcançar, como o próprio nome atribuído pelo Estado Francês, GAFSA, diz respeito às empresas Google, Apple, Facebook e Amazon, a análise a efetuar no decorrer do presente capítulo também procurará verificar o impacto que estas têm no sistema fiscal português.

O estudo tem em consideração os requisitos para que as entidades cujas receitas tributáveis sejam as previstas no artigo 3.º da proposta de diretiva 2018/0073. Para isto, as empresas serão selecionadas tendo como base o CAE utilizado no momento da constituição da empresa. Assim e citando as alíneas da proposta (2018, p.26)

- (a) a apresentação, numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface;
- (b) a disponibilização aos utilizadores de uma interface digital multilateral que permite aos utilizadores encontrar e interagir com outros utilizadores e pode, além disso, facilitar o fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores;
- (c) a transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores e gerados pelas atividades dos utilizadores em interfaces digitais.

As empresas que apresentem o CAE 63110 e/ou 62090, por exemplo, serão as incluídas nesta análise. Para obtenção dos dados a estudar é escolhida a plataforma Sabi³³, a plataforma SICAE³⁴ para conferir os CAE utilizados pelas entidades e ainda os relatórios e contas das entidades que os tenham disponíveis ao público.

A seleção inicial consiste em selecionar as empresas, que tenham como principais CAE os apresentando anteriormente, com o volume de negócios em Portugal acima dos 25.000.000 € e só posteriormente o teste ao volume de negócios global será feito.

6.3.1. Método de recolha de informação

Através da plataforma Sabi são selecionadas as entidades cujo volume de negócios não consolidado seja superior a 25.000.000 € e que apresentem como CAE principal o 63110 e/ou 62090. São depois analisadas individualmente quanto ao seu volume de negócios consolidado através dos Relatórios e Contas divulgados pelas empresas-mãe. É importante mais uma vez referir que serão considerados valores que digam respeito ao mesmo ano fiscal, isto é, para a mesma entidade quer nos dados reportados individualmente quer no grupo será considerado o último ano fiscal comum a ambos, assim, se a entidade número 1 tem apenas disponíveis valores oficiais de 2018 o valor a considerar do grupo, mesmo que apresentem um relatório de 2019, terá de ser considerado o valor de 2018 por forma a comparar valores que sejam efetivamente comparáveis.

No momento de recolha de dados será então considerado:

Requisito 1- o volume de negócios em Portugal superior a 25.000.000 €,

Requisito 2 – Volume de negócios Global superior a 750.000.000 €.

³³Através da plataforma:

<https://sabi.bvdinfo.com/version202094/home.serv?product=SabiNeo&loginfromcontext=ipaddress>

³⁴ Através da plataforma: <http://www.sicae.pt/Consulta.aspx>

6.4. Recolha de Dados

De seguida é apresentada uma tabela com os dados extraídos da plataforma Sadi a qual servirá de base para toda a análise posterior.

Nº	Nome da entidade	Ano de Reporte	Volume de negócios em Euros (€)	Requisito 1
1.	FARFETCH PORTUGAL, UNIPESSOAL, LDA	2019	163.314.959 €	✓
2.	SIBS FORWARD PAYMENT SOLUTIONS, S.A.	2018	102.981.694 €	✓
3.	CGITI PORTUGAL, S.A.	2018	89.141.543 €	✓
4.	AXIANSEU - DIGITAL SOLUTIONS, S.A.	2019	70.628.653 €	✓
5.	ACCENTURE TECHNOLOGY SOLUTIONS - SOLUÇÕES INFORMÁTICAS INTEGRADAS, S.A.	2019	60.662.018 €	✓
6.	OLX PORTUGAL, S.A.	2019	41.177.377 €	✓
7.	AMAZON WEB SERVICES EMEA SARL, SUCURSAL EM PORTUGAL	2019	34.216.636 €	✓
8.	EIT SERVICES CO. PORTUGAL, LDA	2019	29.800.182 €	✓
9.	GFI PORTUGAL - TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÃO, S.A.	2017	25.276.487 €	✓

Tabela 6.1 Entidades do Setor Tecnológico em Portugal com volume de negócios superior a 25M€.

Fonte: Autoria Própria, dados extraídos da Plataforma Sadi.

Atendendo à informação acima são assim apresentadas um total de 9 entidades cujo volume de negócios em Portugal é superior a 25.000.000 € e que contemplam como CAE principal:

- 63110- Atividades de processamento de dados, domiciliação de informação e atividades relacionadas;
- 62090- Outras atividades relacionadas com as tecnologias da informação e informática.

Tendo assim em consideração os limites apresentados pela proposta de diretiva 2018/0073, estas 9 entidades apresentam o volume de negócios em Portugal superior a 25.000.000 € cumprindo assim o primeiro requisito para a sujeição de imposto. Contudo é ainda necessário verificar o volume de negócios global.

Entre as entidades apresentadas é possível verificar que entre elas encontra-se a Multinacional Americana, Amazon que já foi referida em capítulos anteriores por ser uma das principais empresas que este novo imposto visa atingir.

Através dos CAE apresentados é possível verificar que as receitas provenientes destas entidades são superiores ao limite mínimo estabelecido pela proposta de diretiva para serem também consideradas como receitas tributáveis.

Nº	Nome da entidade	Ano	Volume de Negócios Global (€) ³⁵	Requisito 2
1.	FARFETCH PORTUGAL, UNIPessoal, LDA	2019	908.881.075 €	✓
2.	SIBS FORWARD PAYMENT SOLUTIONS, S.A.	2018	182.683.797 €	×
3.	CGITI PORTUGAL, S.A.	2018	7.638.625.199 €	✓
4.	AXIANSEU - DIGITAL SOLUTIONS, S.A.	2019	48.053.000.000 €	✓
5.	ACCENTURE TECHNOLOGY SOLUTIONS - SOLUÇÕES INFORMÁTICAS INTEGRADAS, S.A.	2019	39.158.221.275 €	✓
6.	OLX PORTUGAL, S.A.	2019	2.929.238.985 €	✓
7.	AMAZON WEB SERVICES EMEA SARL, SUCURSAL EM PORTUGAL	2019	249.708.029.197 €	✓
8.	EIT SERVICES CO. PORTUGAL, LDA	2019	26.120.674.197 €	✓
9.	GFI PORTUGAL - TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÃO, S.A.	2017	1.131.874.000 €	✓

Tabela 6.2 Entidades do Setor Tecnológico com volume de negócios Global superior a 750M€.

Fonte: Autoria Própria, dados extraídos da Plataforma Sadi e R&C das entidades.

A validação do cumprimento do segundo requisito é de igual importância, apesar de não ser sobre o montante global que incidirá a taxa, é essencial para determinar a sujeição da entidade ao imposto.

³⁵ Montantes convertidos à data de fecho através do Banco de Portugal, disponível em: <https://www.bportugal.pt/conversor-moeda>

- Para a determinação do volume de negócios global da entidade nº1 foi utilizado o valor do Relatório e Contas (R&C) consolidado da empresa mãe, Farfetch (2019, p.5), em dólares americanos (USD) convertidos para euros com a data de 31/12/2019.
- A determinação do volume de negócios global da entidade nº2 foi determinada através dos proveitos operacionais da empresa mãe, SIBS SGPS através do site Sabi.
- O volume de negócios global da entidade nº3 foi o obtido através do valor do R&C consolidado da empresa mãe CGI Inc. (2018, p.6), convertido de Dólar Canadiano (CAD) para Euros à data de 30/09/2018.
- Para a obtenção do volume de negócios da entidade nº4 foi considerado o valor do R&C consolidado da empresa mãe VINCI (2019, p. 275).
- O volume de negócios da entidade nº5 foi determinado através do R&C da empresa mãe Accenture (2019, p.11), convertido de USD para Euro à data de 31/08/2019.
- Para a entidade nº6 foi considerado o volume de negócios do R&C consolidado da empresa mãe Naspers (2019, p.84), convertido de USD para Euro à data de 31/03/2019.
- Para a determinação do volume de negócios global da entidade nº7 foi utilizado valor do R&C consolidado da entidade Amazon (2019, p.24), convertido de USD para Euro à data de 31/12/2019.
- O volume de negócios global da entidade nº8 foi obtido através do R&C consolidado da empresa mãe Hewlett Packard Enterprise (2019, p. 77), convertido de USD para Euros à data de 31/10/2019.
- Por último, o volume de negócios global da entidade nº9 considerado foi o R&C consolidado da sua empresa mãe GFI (2017, P. 128).

Analisando a tabela acima é possível verificar que, apesar de existirem entidades que ultrapassam os 25.000.000 € de volume de negócios em Portugal, é possível que não cumpram com o limite de ultrapassar os 750.000.000 €, o que se verifica na entidade nº2 e por isso esta deve ser excluída para efeitos de amostragem.

6.5. Seleção da Amostra

Após a análise dos dados já é possível apresentar ordenadamente a totalidade de entidades que cumprem com os requisitos.

Nº	Nome da entidade	Ano	Volume de Negócios em Portugal (€)	Requisito 1	Requisito 2
1.	FARFETCH PORTUGAL, UNIPessoal, LDA	2019	163.314.959 €	✓	✓
2.	CGITI PORTUGAL, S.A.	2018	89.141.543 €	✓	✓
3.	AXIANSEU - DIGITAL SOLUTIONS, S.A.	2019	70.628.653 €	✓	✓
4.	ACCENTURE TECHNOLOGY SOLUTIONS - SOLUÇÕES INFORMÁTICAS INTEGRADAS, S.A.	2019	60.662.018 €	✓	✓
5.	OLX PORTUGAL, S.A.	2019	41.177.377 €	✓	✓
6.	AMAZON WEB SERVICES EMEA SARL, SUCURSAL EM PORTUGAL	2019	34.216.636 €	✓	✓
7.	EIT SERVICES CO. PORTUGAL, LDA	2019	29.800.182 €	✓	✓
8.	GFI PORTUGAL - TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÃO, S.A.	2017	25.276.487 €	✓	✓

Tabela 6.3 Quadro Resumo.

Fonte: Autoria Própria, dados extraídos da Plataforma Sadi e R&C das entidades.

Excluindo as entidades que não cumprem com a totalidade dos requisitos estipulados na proposta de diretiva 2018/0073 a amostra é estruturada como se apresenta na tabela 6.3.

O passo seguinte passa por aplicar a taxa de 3%, estipulada pelo artigo 8º. da proposta de diretiva 2018/0073 que também foi adotada para efeitos de tributação de França no seu imposto GAFA. Esta taxa deve incidir sobre as receitas tributáveis obtidas no Estado-Membro, ou seja, nesta situação serão considerados para efeitos de tributação o volume de negócios em Portugal, apresentados na tabela 6.1.

Nº	Nome da entidade	Ano	Volume de Negócios em Portugal (€)	3%
1.	FARFETCH PORTUGAL, UNIPessoal, LDA	2019	163.314.959 €	4.899.448,77€
2.	CGITI PORTUGAL, S.A.	2018	89.141.543 €	2.674.246,29 €
3.	AXIANSEU - DIGITAL SOLUTIONS, S.A.	2019	70.628.653 €	2.118.859,59 €
4.	ACCENTURE TECHNOLOGY SOLUTIONS - SOLUÇÕES INFORMÁTICAS INTEGRADAS, S.A.	2019	60.662.018 €	1.819.860,54 €
5.	OLX PORTUGAL, S.A.	2019	41.177.377 €	1.235.321,31 €
6.	AMAZON WEB SERVICES EMEA SARL, SUCURSAL EM PORTUGAL	2019	34.216.636 €	1.026.499,08 €
7.	EIT SERVICES CO. PORTUGAL, LDA	2019	29.800.182 €	894.005,46 €
8.	GFI PORTUGAL - TECNOLOGIAS DE INFORMAÇÃO, S.A.	2017	25.276.487 €	758.294,61 €
Receita Total Obtida a Favor do Estado				15.426.535,65 €

Tabela 6.4 O impacto do Imposto sobre os Serviços Digitais nas principais entidades do setor em Portugal.

Fonte: Autoria Própria.

O quadro resumo apresentado na tabela 6.3 representa a totalidade de entidades do setor tecnológico que cumprem com os requisitos estabelecidos na proposta de diretiva 2018/0073. Este é apresentado com o volume de negócios em Portugal uma vez que será através deste que incide a taxa e o ano corresponde ao último em que estas entidades prestaram contas individuais. Já a tabela 6.4 representa principalmente a aplicação da taxa de 3% a cada uma das 8 entidades.

É importante referir que o estipulado na proposta de diretiva é de que devem ser sujeitas a imposto as receitas tributáveis obtidas pelas entidades no local onde estas são geradas, contudo, são as próprias entidades que têm estes valores internamente e infelizmente a maioria dos R&C tanto individuais como consolidados das empresas não apresentam o

seu volume de negócios de um modo tão detalhado nem quanto à categoria como ao local onde estas foram geradas, o que impossibilita a obtenção do peso exato desta taxa na esfera empresarial do setor e das próprias entidades. Por isto, a aplicação da taxa ao volume de negócios divulgados pelas empresas nos seus R&C teve de ser adotado e pode ser considerado como um método indireto ao cálculo.

A proposta de diretiva apresenta métodos de como os valores podem ser obtidos, mas estes envolvem matérias de cariz informático e tecnológico do que propriamente fiscal e contabilístico. Exemplo da matéria que seria necessária uma abordagem mais tecnológica diz respeito à determinação da presença digital significativa que traz um novo conceito de estabelecimento estável, mas infelizmente não é de possível verificação.

Por fim, a tabela 6.4 revela que, apenas sujeitando as 8 maiores entidades consideradas no setor, surgiria uma receita de 15.426.535,65 €, valor que para um país de pequena dimensão como Portugal seria positivo para os cofres do Estado. Para além disto, é importante referir o peso de mais uma taxa na esfera tributária das empresas, o que poderia ser um argumento válido para a não aplicação desta uma vez que, em condições normais seriam sujeitas a uma variedade de outros impostos, tanto diretos como indiretos, mas, quanto aos impostos diretos a proposta de diretiva solucionou o problema de uma maneira bastante aceitável deduzindo este custo ao valor da coleta. Já o critério dos impostos indiretos também acaba por perder um certo peso dado que, como já referido ao longo desta dissertação a complexidade das operações realizadas por estas entidades em certas situações acaba por não sofrer qualquer tributação.

6.5.1. As Grandes Multinacionais Excluídas da Amostra

Aquando o início da aplicação prática de um possível ISD, considerando que este teria como base a proposta de diretiva da CE, a expectativa seria de que os grandes nomes mundiais do setor tecnológico constassem na amostra. Contudo, pelo ponto 6.5 da presente dissertação esse facto não se verificou.

É possível justificar primeiramente a ausência de nomes como a Google e a Apple na amostra por estas não apresentarem os CAE em Portugal enquadráveis para efeitos da alínea 1 do artigo 3º. da proposta de diretiva 2018/0073 da CE.

Apesar disto, utilizando novamente o exemplo de aplicação de imposto em França, visto que estas duas entidades chegam a constar no próprio nome do imposto, será analisado

em Portugal o peso que estas grandes empresas têm assim como os CAE que foram por estas adotados no momento de constituição de estabelecimentos estáveis.

Assim, utilizando novamente a plataforma Sabi, Sicae e os R&C consolidados das entidades para efeitos de recolha de informação é apresentada a tabela abaixo.

Nº	Nome da Entidade	CAE	Ano	Volume de Negócios Global ³⁶	Volume de Negócios Portugal	3%
1.	Apple Portugal, Unipessoal, LDA	70220	2019	237.927.754.915 € ³⁷	12.588.708 €	377.611,24 €
2.	GGLE Portugal, LDA	73110	2019	144.077.799.537 € ³⁸	19.102.770 €	573.083,10 €
Receita Obtida a Favor do Estado						950.744 €

Tabela 6.5 A Aplicação da Taxa na Apple e na Google em Portugal.

Fonte: Autoria Própria.

Os dados recolhidos na tabela 6.5 não apresentam apenas o volume de negócios obtidos pelas duas entidades em Portugal, mas também, o CAE principal escolhido por ambas.

Começando por analisar os CAE escolhidos pelas entidades, no caso da Apple o CAE 70220 diz respeito a «Outras atividades de consultoria para os negócios e a gestão» CAE REV-3 (2018, p.68), que por si só não se enquadra dentro de atividades desenvolvidas dentro do mercado digital. Já a GGLE optou pelo CAE 73110 que diz respeito a «agências de publicidade» CAE REV-3 (2018, p.68), este poderia causar alguma discordância dado que a publicidade é uma atividade considerada como receita tributável pela proposta de diretiva, contudo, esta deve ocorrer por meio de interfaces digitais mas este CAE é bastante mais abrangente sendo que está incluída publicidade física e essa já não poderia ser considerada.

³⁶ Montantes convertidos à data de fecho através do Banco de Portugal, disponível em: <https://www.bportugal.pt/conversor-moeda>

³⁷ Presente na página 29 do R&C consolidado da empresa Apple Inc. a 28 de setembro de 2019. Disponível em: [https://s2.q4cdn.com/470004039/files/doc_financials/2019/ar/10-K-2019-\(As-Filed\).pdf](https://s2.q4cdn.com/470004039/files/doc_financials/2019/ar/10-K-2019-(As-Filed).pdf)

³⁸ Presente na página 29 do R&C consolidado da empresa Apple Inc. a 28 de setembro de 2019. Disponível em: <https://www.sec.gov/Archives/edgar/data/1652044/000165204420000008/goog10-k2019.htm>

Apesar disto, é possível verificar através da tabela 6.5 que ambas as entidades não atingem volumes de negócios superiores ao mínimo previsto.

7. Conclusão

Os regimes fiscais preferenciais, os paraísos fiscais e as *offshores* não são conceitos recentes para a economia mundial. Este género de entidades assim como este género de regiões não surgiram conjuntamente com as empresas tecnológicas uma vez que todos estes conceitos já existiam muito antes de surgir o primeiro computador. Contudo, foi imprescindível referi-los num trabalho sobre as empresas que operam neste setor uma vez que, não só, mas também, as empresas deste setor conseguem aproveitar enumeras vezes das vantagens fiscais por estas oferecidas, mas foi também graças a estas regiões e género de entidades que se identificaram fragilidades fiscais associadas a este mesmo setor. Não existem economias isoladas e com essa ideia em mente a tributação internacional tem apresentado diversas diretrizes para que as regiões consigam realizar operações de um modo mais harmonizado possível, a referência ao plano BEPS e os ATI foram exemplos disso mesmo. A constatação relativamente às diversas realidades fiscais mundiais é necessária e imprescindível, mas a avaliação de como as empresas reagem a estes factos requer as mais profundas análises por forma a garantir que existe substância económica nas suas atividades.

As empresas do setor tecnológico não surgem como qualquer outro setor já existente no mercado, muito pelo contrário, este setor traz também ele um novo mercado, o mercado eletrónico que já para além de existir dentro da economia tradicional, onde ocorre a transferência tradicional de mercadorias, origina a economia digital. A economia digital vem desafiar tudo o que é certo e conhecido dentro da economia e do mercado tradicional, traz novos conceitos e novos desafios, revelando a necessidade de evoluir rapidamente pois esta continuará a crescer e é necessário acompanhá-la para garantir a legalidade das operações aqui desenvolvidas. A complexidade para compreender o mercado digital e as operações nele ocorridas é difícil uma vez que, contrariamente ao mercado tradicional cujas operações são visíveis e palpáveis, nesta, as operações ocorrem num novo mercado, um mercado que visa eliminar fronteiras entre países e diminuir a distância entre o consumidor e a empresa.

A existência de um mercado que elimina fronteiras, aos olhos dos consumidores e das empresas é bastante positivo uma vez que facilita a realização de operações, mas, para os países esta anulação de fronteiras apresenta novos desafios, uma vez que se torna mais complicado definir as devidas contribuições a entregar às AT dos países. O que dificulta

a correta identificação de onde deverão ser realmente tributadas as receitas, dado que existem regiões com regimes claramente mais favoráveis e é para lá que estas são desviadas quando as empresas optam por métodos de planeamento fiscal abusivo por estar sujeitas a tributações muito reduzidas ou em alguns casos, a nenhuma tributação, o que torna as tributações desfasadas dado que as receitas não foram obtidas, total ou parcialmente, nestas regiões.

Os casos mais polémicos sobre operações que envolvem empresas deste setor e estes regimes são na sua grande maioria empresas de grandes dimensões, as multinacionais são as empresas que podem lucrar mais com operações deste género, obtendo assim volumes de negócios bastante elevados, mas sofrendo taxas bastante reduzidas.

O capítulo 4 da presente dissertação procurou apresentar as empresas multinacionais tecnológicas na esfera geográfica Portuguesa, começando por apresentar a distribuição e a quantidade de empresas multinacionais em Portugal assim como PME e posteriormente a evolução do setor tecnológico em Portugal. Os dados adquiridos pelo Banco de Portugal e posteriormente trabalhados permitiram adquirir uma visão mais específica de como este setor atua em Portugal e como está a evoluir positivamente, principalmente atividades específicas para o correto estudo das propostas de diretiva da CE que visam harmonizar as operações efetuadas pelas entidades deste setor entre regiões.

O principal objetivo desta dissertação foi pegando num problema real, que é o desvio de lucros de grandes empresas tecnológicas para regiões mais favoráveis, o que foi comprovado uma vez que algumas entidades deste setor já foram alvo de ações judiciais por não terem sido consideradas justas as contribuições efetuadas para além dos escândalos respeitantes às *offshores* criadas nestes regimes que incluíam nomes de grandes entidades do setor tecnológico. Sabendo que estas entidades existem em Portugal e que também este país acaba por sair lesado com estas operações de planeamento fiscal ilícito ou mesmo abusivo, qual seria o impacto de, adotando as propostas de diretiva elaboradas pela CE sobre esta temática, criar um imposto dirigido exclusivamente às multinacionais digitais aplicando uma taxa anual.

As propostas de diretiva podem ser consideradas como a “luz ao fundo do túnel”, mas requerem conhecimentos bastante aprofundados de outras áreas relacionadas com o setor tecnológico e sem esses torna-se difícil uma aplicação eficiente de um novo imposto.

Acredito que seja também esse o motivo que deixa alguns países receosos com a aplicação de um novo imposto.

Relativamente a Portugal, considerando os valores obtidos com o capítulo 6, um imposto digital traria valores elevados para os cofres do Estado e que, mesmo que fosse necessário o investimento em algum novo equipamento informático ou software que permitisse auxiliar na determinação da presença digital significativa, se por métodos indiretos o valor foi superior a 15.000.000 €, com formas mais exatas de terminar os limites e receitas tributáveis seria possível alcançar receitas fiscais mais positivas para os cofres do Estado.

Referências Bibliográficas

- Adolpho, C., (2012). *Os 8 P's do Marketing Digital: O Guia Estratégico de Marketing*. São Paulo: Novatec Editora Ltda.
- Alturas, B., Carvalho, L., Isafas, P., Sousa, I., (2017). *E-business e Economia Digital* (1ª edição). Lisboa: Edições Sílabo.
- André, M. (2018). As Grandes tecnológicas que estão a investir em Portugal. *Sapo*. Disponível em: <https://shifter.sapo.pt/2018/01/tecnologicas-portugal-investimento/>
- Azevedo, P. (2010) *O Princípio da Transparência e a Troca de Informação entre Administrações Fiscais* (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito do Porto, Porto). Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/handle/10400.21/12172>
- Barbosa, M., (2013) Os paraísos fiscais diante da crise financeira: perspectivas em regimes internacionais. *37º Encontro Anual da ANPOCS*. Águas de Lindoia
- Base de dados Portugal Contemporâneo (2020). Pessoal ao serviço nas empresas. Disponível em: <https://www.pordata.pt/Subtema/Portugal/Pessoal-376>
- Brites, A. & Lopes, C. (2019). A Economia Digital e os desafios da tributação: Análise das propostas da OCDE e da União Europeia. XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. Disponível em: https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/finais_site/102.pdf
- Brites, A. (2017). A Economia Digital e os Desafios da Tributação. Análise das Propostas da OCDE e da União Europeia. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra-IPC, Coimbra). Disponível em: https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/18852/1/Ana_Brites.pdf
- Brites, A., Lopes, C. & Ribeiro, C. (2019). A Economia Digital e o Conceito de Estabelecimento Estável – A necessidade de uma nova Proposta. XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. Disponível em: https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xvii_cica//finais_site/116.pdf
- Campos. L. (2019) O setor TIC em Portugal (século XXI). *Gabinete de Estratégia e Estudos, Tema Económico*. 75. Disponível em: <https://www.gee.gov.pt/pt/documentos/estudos-e-seminarios/temas-economicos/8749-te75-o-setor-tic-em-portugal-seculo-xxi/file>

- Cintra, M. (2009) *Globalização, Modernização e Inovação Fiscal*. São Paulo: Escola de Economia de São Paulo. Disponível em: <https://bibliotecadigital.fgv.br/dspace/bitstream/handle/10438/14479/Globaliza%C3%A7%C3%A3o%2C%20moderniza%C3%A7%C3%A3o%20e%20inova%C3%A7%C3%A3o%20fiscal.pdf>
- Correia, S., Martins, A., (2018). *Preços de Transferência, Litigâncias e Arbitragem Fiscal* (1ª edição). Petrony.
- Crisóstomo, P., (2016). Apple vai ter de regularizar 13 mil milhões em impostos à Irlanda. *Público*. Disponível em: <https://www.publico.pt/2016/08/30/economia/noticia/apple-vai-ter-de-regularizar-13-mil-milhoes-em-impostos-a-irlanda-1742673>
- Dinis, E. (2011) *O Centro Internacional de Negócios da Madeira: Comparação do seu Regime com o dos Paraísos Fiscais* (Dissertação de Mestrado, ISEG, Lisboa). Disponível em: <https://www.iseg.ulisboa.pt/aquila/getFile.do?fileId=244871&method=getFile>
- Ernst & Young Global Limited. (2020). Italy's Digital Services Tax enters into force as of 1 January 2020. *Indirect Tax Alert*. Disponível em: https://www.ey.com/en_gl/tax-alerts/ey-italys-digital-services-tax-enters-into-force-as-of-1%20A0january-2020
- Faria, R. (2016). Bruxelas: Impostos Ultra-baixos da Apple na Irlanda não foram justificados. *Jornal de Negócios*. Disponível em: <https://www.sabado.pt/ultima-hora/amp/bruxelas-impostos-ultra-baixos-da-apple-na-irlanda-nao-foram-justificados>
- Fernandes, A. (2019). *Preços de Transferência, Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros*. (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Economia da Universidade do Porto, Porto). Disponível em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/122320/2/352447.pdf>
- Furtado, R. (2019) *A Tributação Direta Na Era Da Economia Digital* (Dissertação de Mestrado, ISCAL, Lisboa). Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/12172/1/Dissertaa%cc%81%e2%88%86o%20Vers%e2%88%86oFinal%20RaquelFurtado.pdf>

- Grupo Marktest (2019). Internet 2019: mais equipamentos por pessoa. Disponível em: <https://www.marktest.com/wap/a/n/id~2563.aspx>
- Instituto Nacional de Estatística - Empresas em Portugal: 2017. Lisboa: INE, 2019. Disponível em: <https://www.ine.pt/xurl/pub/358541793>
- Jones Day (2019). French Parliament Passes GAFAs Tax. Disponível em: <https://www.jonesday.com/en/insights/2019/07/french-parliament-passes-gafa-tax>
- KPMG (2020), Tax Rate Online. Disponível em: <https://home.kpmg/xx/en/home/services/tax/tax-tools-and-resources/tax-rates-online.html>
- Lins, B. (2013) A evolução da Internet: uma perspectiva histórica. *Cadernos Aslegis*, 48, 11-45. Disponível em: http://www.belins.eng.br/ac01/papers/aslegis48_art01_hist_internet.pdf
- Lusa (2019). EUA ameaçam países que adotem taxa Google, França e Espanha avançam na mesma. *Diário de Notícias*. Disponível em: <https://www.dn.pt/dinheiro/eua-ameacam-paises-que-adotem-taxa-google-franca-e-espanha-avancam-na-mesma-11120534.html>
- MarketWatch (2020). Spain Looks to adopt ‘Google tax’ that has angered the U.S. Disponível em: <https://www.marketwatch.com/story/spain-looks-to-adopt-google-tax-that-has-angered-the-us-2020-02-18>
- Mélo, L., Pimentel, J. (2016) O Plano de Ação BEPS e As Mudanças de Paradigma Na Tributação. *Revista Acadêmica*, 88(2), 82-101.
- Murphy, M. (2017). *O Livro Negro dos Offshores* (1ª edição). Lisboa: Clube do Autor, SA.
- Neves, A. (2018). Troca de informação entre estados-membros, sobre planeamento fiscal e não só!. *Jornal Económico*. Disponível em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/troca-de-informacao-entre-estados-membros-sobre-planeamento-fiscal-e-nao-so>
- Oliveira, S. (2018) *Os Consumidores nas Redes Sociais – As suas Motivações e as Percepções das Marcas* (Dissertação de Mestrado, IADE, Lisboa, Portugal). Disponível em: <https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/23006/1/TeseSoraiaOliveiraV2.pdf>

- Palma, C. (2008) Novo regime do Centro Internacional de Negócios da Madeira – características fundamentais. *Fiscalidade*, TOC99, 44-48. Disponível em: https://www.occ.pt/downloads/files/1213979721_44a48_fiscalidade.pdf
- Peres, P. (2015) *Requisitos de Substância ao Nível da União Europeia* (Dissertação de Mestrado, Universidade Católica Portuguesa, Porto). Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/20428/1/Pedro%20Peres%20%20-%20Requisitos%20de%20Subst%C3%A2ncia%20ao%20N%C3%ADvel%20da%20Uni%C3%A3o%20Europeia.pdf>
- Picovschi Lawyers (2020). Gafa Watch out for the French IRS. Disponível em: <http://www.lawyers-picovschi.com/article-gafa-watch-out-for-the-french-irs.html>
- The International Consortium of Investigative Journalists (2020). Offshore Leaks Database. Disponível em: <https://offshoreleaks.icij.org/>
- Tørsløv, T., Wier, L., Zucman, G., (2020) The missing profit of Nation. *NBER Working Paper Series*. Disponível em: https://www.nber.org/system/files/working_papers/w24701/w24701.pdf
- Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia. *Jornal Oficial da União Europeia*. (7.6.2016). C202/47-C202/199
- Viegas, M., (2018). *A Fraude e a Evasão Fiscal na União Europeia: do “Luxeleaks” aos “Panama papers”* (1ª edição). Porto: Vida Económica – Editorial, SA.
- Xavier, S., (2017). *Planeamento Fiscal Abusivo. Uma análise aos principais fatores que motivam o aparecimento de esquemas de planeamento fiscal* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto – IPP, Porto). Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/11216/1/sofia_xavier_MCF_2017.pdf
- Xavier, C., (2016). *Planeamento fiscal agressivo: delimitação conceptual de uma nova realidade*. Paper nº 2/IJD/iLab/Cedis/2016. Disponível em: http://ilab.cedis.fd.unl.pt/wp-content/uploads/2015/09/2_IJD_iLab_Cedis_2016.pdf

Documentos Legislativos

- Comissão Europeia (2015). Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho — Um sistema de tributação das sociedades justo e eficaz na União Europeia: cinco domínios de ação prioritários. COM (2015) 302 final
- Comissão Europeia (2017). Comunicação da Comissão ao Parlamento Europeu e ao Conselho, ao Comité Económico e Social Europeu, ao Comité Das Regiões e ao Banco Europeu de Investimento sobre uma parceria estratégica reforçada e renovada com as regiões ultraperiféricas da UE. COM (2017) 623 final
- Comissão Europeia (2018). Auxílio Estatal SA.21259 (2018/C) (ex 2018/NN) — Zona Franca da Madeira (ZFM) — Regime III. (2019/C 101/03). Disponível em: [https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0315\(04\)&from=PT](https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52019XC0315(04)&from=PT)
- Comissão Europeia (2018). Proposta de diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa. COM (2018) 147 final. Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-147-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>
- Comissão Europeia (2018). Proposta de diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais. COM (2018) 148 final. Disponível em: <https://ec.europa.eu/transparency/regdoc/rep/1/2018/PT/COM-2018-148-F1-PT-MAIN-PART-1.PDF>
- Direção de Serviços de Relações Internacionais (2019). Tabela Prática para Evitar a Dupla Tributação Celebradas por Portugal. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doclib/Documents/Tabela_CDT_2019.pdf
- Diretiva (UE) 2015/2376 do Conselho de 8 de dezembro de 2015. *Jornal Oficial da União Europeia*. (18.12.2015). L332/1-L332/10
- Resolução da Assembleia da República n.º 42/2011 D. R I, n.º 54 (17/03/2011) 1497-1504