

A NOVA SOLUÇÃO DA OCDE PARA A TRIBUTAÇÃO DAS MULTINACIONAIS NUMA ECONOMIA DIGITAL

Glória Teixeira (coord.)*
Inês Brandão**

<https://doi.org/10.21814/uminho.ed.97.21>

Após dois anos de uma pandemia mundial, o impacto das alterações climáticas e a guerra na Ucrânia enfraqueceram muito as economias dos países.

Nos dias de hoje sentimos diretamente nos nossos bolsos o peso da inflação, que vem da consequência do panorama referido acima e que resulta num aumento dos preços que, se faz sentir, essencialmente nos combustíveis, mas também nos demais produtos alimentares e bens essenciais, como a energia. Esta situação empobrece todos de um modo geral, pois o poder de compra diminui, mas afeta, particularmente quem já vivia numa situação vulnerável e que já tinha poupanças frágeis.

A comparação dessa situação também se pode fazer com as economias dos estados.

* Professora associada da Faculdade de Direito da Universidade do Porto (gteixeira@direito.up.pt).

** Aluna de mestrado, na área jurídico-económica, da Faculdade de Direito da Universidade do Porto (inescardo-sobrandao@gmail.com)

De facto, durante a pandemia, com as empresas a fechar ou em *layoff*, com o turismo parado, e com as ajudas monetárias aos cidadãos, os Estados viram as suas despesas a aumentarem sem haver um contrapeso ao nível das receitas. A situação já então se tornava sombria para a saúde dos estados. E, posteriormente, a guerra na Ucrânia ainda agravou mais a situação, com o disparo dos preços de determinados produtos alimentares tal como as próprias sanções económicas aplicadas que apresentam agora um efeito *boomerang*. Tal como se disse sobre os cidadãos, aqueles países que já tinham uma economia mais vulnerável acabam por sofrer mais pois já não tinham uma base forte para fazer frente às novas crises.

Com as contas desequilibradas, os estados, para além das medidas económicas, utilizam normalmente o sistema fiscal como ferramenta de controle de crises. Dependendo sempre das opções políticas, os impostos e os tributos têm tendência a aumentar para se conseguir capturar mais receita.

Contudo, quando o peso dos impostos e tributos já é demasiado, e o estado precisa desesperadamente de mais receita, a solução normalmente é a criação de novos impostos ou novos tributos.

E, é aqui que entram os chamados Impostos sobre os Serviços Digitais (comumente escrito na sigla “DST” que em inglês representa *Digital Services Tax*). Estes novos impostos têm, como o próprio nome indica, como alvo principal os negócios de serviços e plataformas digitais. Estes negócios caracterizados pela sua atividade maioritariamente *online* trouxeram novos desafios para o Direito Fiscal, este que se baseava inteiramente na presença física (o conceito de Estabelecimento Estável) para estabelecer o *nexus* e alocar direitos tributários¹.

Sem necessitar de ter uma presença física em determinada jurisdição para aí praticar a sua atividade *online*, as empresas dos serviços digitais têm vindo a escapar aos impostos sobre os seus rendimentos nessa jurisdição. As lacunas na Lei fiscal eram e são um escape para estas empresas que conseguem, muitas vezes, com um planeamento fiscal agressivo, aceder a jurisdições com sistemas fiscais mais benéficos.

¹ Ver Glória TEIXEIRA, *Manual de Direito Fiscal*, 6.ª edição, Coimbra, Almedina, 2022.

Portanto, há empresas que geram rendimento² mas que não são tribu-
tadas sobre esse pela incapacidade de adaptação do direito fiscal à economia
digital.

Numa tentativa de balancear as contas das economias nacionais con-
seguindo capturar tais rendimentos dos serviços digitais, a OCDE lança em
outubro de 2020, a proposta conhecida como *Two-Pillar*, que engloba dois
trabalhos o *Pillar One*³ e o *Pillar Two*⁴.

Sumariamente, enquanto o *Pillar One* procura adaptar o sistema fiscal,
através de mudanças no estabelecimento do *nexus* e nas regras de alocação do
lucro, o *Pillar Two* tem como foco a aplicação de uma taxa de IRC mínima
global.

Incidindo agora pormenorizadamente no *Pillar One*, este assenta em
três grandes matérias: o *Amount A*, que propõe um novo direito tributá-
rio, com novas regras de estabelecimento de *nexus* e de alocação de receita;
Amount B implementa um retorno fixo para algumas atividades de marketing
e de distribuição de base que tenham presença física numa jurisdição; e, por
fim, a certeza jurídica tributária, com novos mecanismos e ferramentas de
prevenção e resolução de litígios.

No *Amount A*⁵ é desenhado um novo direito tributário. No espectro
deste direito cairão, na proposta atual, aquelas empresas que pratiquem ser-
viços de publicidade *online*, serviços conectados com propriedade tangível ou
realizados na localização do consumidor, serviços de transporte, programas
de recompensa de clientes, serviços de intermediação *online* e que vendam,
licenciam ou alienam propriedade intelectual e dados dos utilizadores⁶, com
uma receita global de mais de 20 bilhões de euros (a receita do grupo) e
receitas alocadas a uma jurisdição iguais ou superiores a 1 milhão de euros

² Num artigo recentemente publicado pela Forbes onde consta uma lista enumerativa das maiores companhias no mundo, encontram-se no top 15, pelo menos 4 multinacionais que têm como negócio atividades ou serviços digitais. São elas a Amazon, Apple, Alphabet (grupo que detém a Google e todo os seus serviços) e a Microsoft, que em conjunto somam cerca de 3 trilhões de dólares americanos em receitas (num período de 12 meses até abril de 2022). Disponível em <https://www.forbes.com/lists/global2000/?sh=20e1d2145ac0> [25.07.2022].

³ Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-one-blueprint-beba0634-en.htm> [25.07.2022].

⁴ Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/tax-challenges-arising-from-digitalisation-report-on-pillar-two-blueprint-abb4c3d1-en.htm> [25.07.2022].

⁵ Disponível em <https://www.oecd.org/tax/beps/progress-report-on-amount-a-of-pillar-one-july-2022.pdf> [25.07.2022].

⁶ De salientar que para cada uma das atividades referidas há regras de alocação de rendimentos diferentes.

(a receita da empresa-filha, se se aplicar), com a exceção das empresas extrativas e as que prestem serviços financeiros regulamentados.

Portanto, a partir do momento que determinado grupo pratique as atividades-alvo da proposta da OCDE e tenha um rendimento global e local igual ou superior aos montantes acima mencionados passará a ser sujeito tributário e deverá pagar imposto nas jurisdições com as quais o *nexus* é estabelecido, através das regras de alocação de rendimentos.

Este novo imposto será implementado ao nível nacional através de uma convenção multilateral que compreenderá mecanismos de eliminação da dupla tributação⁷.

O *Amount B*, por seu turno, é pensado para simplificar a gestão dos preços de transferência para as autoridades tributárias e diminuir os custos suportados pelos contribuintes pela introdução do novo imposto. De igual forma, este segundo elemento do *Pillar One* pretende trazer mais certeza tributária e reduzir as desconformidades entre as autoridades tributárias e os contribuintes bem como harmonizar a remuneração das empresas distribuidoras que compram a uma parte e vendem a terceiros, desde que façam dessa atividade a sua atividade principal.

Para encerrar a análise do *Pillar One*, não se pode deixar de falar nos novos mecanismos para prevenir e resolver litígios que nasçam da implementação do novo imposto. Do lado da prevenção, as autoridades tributárias deverão trabalhar de perto com as multinacionais e chegar a um acordo sobre a base tributária, a forma e resultado da implementação da fórmula de determinação dos rendimentos e sobre outra qualquer particularidade, tais como quais serão as entidades obrigadas a pagar o imposto e sobre os mecanismos de eliminação da dupla tributação. Do lado da resolução, os mecanismos ainda estão a ser estudados, com a ressalva de que, independentemente de qual seja a solução, esta tem sempre de respeitar a soberania dos estados.

Esta proposta apresentada pelo *Pillar One*, não tem só como objetivo final combater as práticas de erosão fiscal e transferências de lucros (o chamado BEPS de *Base Erosion and Profit Shifting*), como também tem a intenção de garantir uma maior justiça e equidade nos sistemas fiscais, onde os negócios

⁷ Estão a ser estudadas as possibilidades de o estado da jurisdição legitimada a reclamar o novo imposto a determinada empresa possa aplicar o método da exceção ou o de crédito de modo a eliminar a dupla tributação.

passem a pagar a sua devida parte no local onde geram o rendimento, em paridade com o “comércio tradicional”, e ainda quer auxiliar os governos a colocarem as suas finanças de volta num caminho sustentável.

Outro reparo a fazer é o facto de que esta proposta da OCDE se foca apenas num conjunto específico de serviços eletrónicos e não cobre todos os serviços que têm uma atividade na internet. Portanto, aqui a OCDE já afunila a sua resposta afirmando que esta não irá resolver todos os desafios e dar resposta a todas as problemáticas levantadas pela digitalização da economia e, que, por isso, alguns negócios ou atividades possam ficar fora do âmbito da nova proposta, até porque a tentativa de dar uma resposta que abrangesse todos os negócios digitais possíveis criaria provavelmente disrupções e impactos imprevistos na economia digital, minando a inovação e o desenvolvimento na oferta dos serviços digitais e soluções.

No tempo decorrido, alguns países já foram implementando medidas (ou pelo menos discutindo sobre o assunto) que não são mais do que um quase-espelho da proposta da OCDE⁸.

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

Agora focando-nos no *Pillar Two* (também designado como *GloBE rules*), há que dizer que a grande novidade desta segunda parte da proposta da OCDE é a implementação de uma taxa mínima global de imposto nos rendimentos das multinacionais.

Por detrás de tal intenção estão os objetivos que se quer atingir com tal uniformidade global, que são, essencialmente: a eliminação do abuso fiscal e dos paraísos fiscais, combater a competição fiscal nociva, trabalhar na

⁸ Nomeadamente os seguintes: Áustria, Bélgica, República-Checa, França, Hungria, Itália, Letónia, Noruega, Polónia, Portugal, Eslováquia, Eslovénia, Espanha, Turquia, Reino Unido, Brasil, Índia, Indonésia, Quênia, alguns estados dos Estados Unidos da América. De salientar que muitas das tributações que já estão em vigor, ou que ainda vão entrar nestes países, têm uma vigência temporária até haver um acordo global sobre os serviços digitais, ou seja, até que a proposta da OCDE seja acordada e entre em vigor. Disponível em <https://taxfoundation.org/digital-tax-europe-2020/> [25.07.2022].

coerência das regras de direito fiscal internacional, potenciar um ambiente de transparência fiscal, e ainda para assegurar que o imposto sobre o rendimento das pessoas coletivas seja aplicado a taxas apropriadas.

Para atingir estes fins, o principal mecanismo a ser utilizado será a aplicação da chamada *Income Inclusion Rules* (IIR), que tributa a entidade mãe na jurisdição onde está localizada, em conjunto com a chamada *Undertaxed Payments Rule* (UTPR), que se aplicará quando a entidade, com baixos rendimentos, não seja sujeita à tributação na IIR⁹.

A par destas medidas, os estados poderão ainda tributar certos pagamentos, tais como de juros ou *royalties*, que ficarão sujeitos a uma taxa mínima de 9% – é o chamado *Subject to Tax Rule* (STTR).

Portanto, e ainda no *Pillar Two*, as multinacionais, com rendimentos globais de pelo menos 750 milhões por ano, irão ser sujeitas ao pagamento de imposto nas jurisdições onde estejam sediadas, através de entidades-mãe se for o caso, a uma taxa mínima de 15% (apesar de este valor ainda estar sob discussão)¹⁰.

Em suma, há possíveis pontos positivos a salientar com a entrada em vigor de tais propostas. Seja para os países em desenvolvimento seja para os países desenvolvidos, os ganhos são transversais a todos. Sem dúvida que com a nova tributação os países vão conseguir capturar rendimentos que antes não conseguiam pelas lacunas na legislação tributária, portanto, vão conseguir, assim, captar mais receitas para as suas contas públicas.

Também, a aplicação de tal tributação trará maior justiça fiscal entre as empresas. I.e., colocará as empresas num mesmo pé de igualdade. Com a tributação dos negócios digitais, as multinacionais vão passar a pagar impostos sobre o seu rendimento de igual forma que as empresas com as quais fazem concorrência (in)direta. Já a tributação à taxa mínima global trará maior igualdade no sentido em que as multinacionais não irão conseguir recorrer a sistemas fiscais externos mais benéficos, ficando sujeitas aos mesmos regimes tributários aplicáveis a outras empresas presentes numa dada jurisdição.

Mas, se por um lado traz maior igualdade perante a Lei, por outro diminui a competitividade fiscal entre Estados. O facto de os países passarem

⁹D'isponível em <https://www.internationaltaxreview.com/article/2aaa5hiiweysnd7xygk5c/sponsored/consequences-of-beps-and-the-globe-rules-under-pillar-two> [25.07.2022].

¹⁰ Disponível em <https://www2.deloitte.com/global/en/pages/tax/articles/oecd-pillar-two.html> [25.07.2022].

a impor uma taxa mínima, significa que perderão parte da soberania fiscal (uma parte muito importante principalmente para os países da zona euro que já viram a sua soberania diminuída aquando da introdução da moeda única) na determinação da taxa de imposto a aplicar. É verdade que tal proposta e tal combate ao abuso fiscal só seria possível com uma ação global concertada para desincentivar as empresas a usarem outros sistemas fiscais menos gravosos.

No entanto, para estas medidas serem efetivas tem de se verificar, primeiro, uma adesão geral, pois se as jurisdições que normalmente são atrativos fiscais para as multinacionais não entrarem no acordo multilateral, a eficácia de tal proposta ficará aquém do esperado (apesar de mesmo assim conseguir ainda aplicar-se eficientemente até porque os países normalmente apontados como sendo uma atração por terem sistemas fiscais mais favoráveis, como o caso da Irlanda e Países Baixos, por onde passa a maioria do planeamento agressivo das multinacionais, vão integrar este acordo), e, segundo, sabendo de antemão que os paraísos fiscais vão continuar a existir, é necessário que paralelamente haja mecanismos eficazes de transparência à escala global entre os vários estados.

Outra problemática que se pode verificar é a possível, mas questionável, repercussão fiscal. Com a entrada em vigor de ambas as propostas da OCDE, os custos de cumprimento fiscal (especialmente ao nível do pagamento de imposto) poderão eventualmente ter impacto nos lucros das multinacionais. E, como estas não querem suportar tais custos, o que normalmente fazem, se houver margem de manobra (i.e., flexibilidade) irão aumentar o preço do serviço prestado ou do produto final. Seria irónico que o consumidor final acabasse por suportar tais custos, aquando ambas as propostas vão no sentido de auxiliar os estados a arrecadar mais receita fiscal.

Por último, em ambos os relatórios da OCDE, há ainda pontos sob discussão e análise¹¹ e, por isso, alerta-se o leitor que para o desenvolvimento das situações anteriormente abordadas foi tida em conta a informação disponível até fim de julho 2022.

Ficaremos na expectativa de desenvolvimentos futuros, cientes que dado os interesses conflitantes em presença, poderemos ter um longo e difícil caminho a percorrer.

¹¹ A previsão de implementação da proposta da OCDE baseada nos dois pilares está agendada para meados do ano de 2023.