

QUE FRONTEIRAS PARA A NOVA ORDEM INTERNACIONAL FISCAL?

JOÃO MORAIS LEITÃO¹
FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA²

1. *Introdução*

Numa etapa decisiva da história da advocacia em que é nítida a rápida deslocação da prestação de serviços, mercê da grande especialização dos mercados e das áreas do conhecimento jurídico e, bem assim, da revolução cibernética, é-nos grato evocar a figura do Professor Pedro Soares Martínez que ao longo de tantos anos, num ambiente de grandes mutações, marcou a cátedra de Direito Fiscal na Universidade Clássica e na Universidade Católica de Lisboa.

1.1. A globalização em actividades como a advocacia

O estudo que nos propomos apresentar retoma a dialéctica entre os contribuintes e a administração fiscal, hoje pensada em torno da tributação do comércio internacional electrónico.

Para o palco deste debate convocamos, a título preliminar e como pano de fundo para estimular a discussão, duas velhas entidades: um Estado social relativamente pesado e ávido para angariar novas receitas e um mercado rejuvenescido pela revolução tecnológica, onde a eficiente gestão dos recursos, incluindo a gestão da carga fiscal, é já estudada geograficamente no âmbito da nova «aldeia global».

A própria actividade da advocacia, seja nacional ou internacional, está a mudar radicalmente. Se, por um lado, se criam nichos de mercado para que certos advogados possam dar os seus pareceres, elaborar decisões arbitrais ou desenhar a reorganização de um grupo multinacional directamente de uma praia do Índico ou de uma floresta tropical, através da Internet, por outro lado, o mercado agita-se em torno das mega fusões e das alianças entre sociedades de advogados que congregam centenas, senão milhares de profissionais, na mira de conquistar a liderança de um mercado que hoje o mundo idolatra sob a égide desta nova quimera representada pela globalização da economia.

Parece-nos inquestionável que este processo de globalização tem necessariamente reflexos no modo como todos os serviços e, particularmente, os serviços jurídicos são e serão prestados no futuro. É também certo que serão motivos económicos e financeiros a ditar a globalização predominante de certo tipo de serviços (e.g. financeiros, tecnológicos e telecomunicações), mas não devemos ignorar que a livre circulação dos factores de produção, a harmonização e coordenação das legislações, a crescente celebração de convenções internacionais de âmbito bilateral ou multilateral e a utilização de transacções em duas ou três moedas, com base em contratos anglo-saxónicos, acaba por alargar as áreas de actuação das grandes multinacionais de advogados e projectá-las noutros mercados.

Aliás, no contexto europeu é curioso observar a facilidade com que frequentemente somos confrontados perante contratos standard anglo-saxónicos para regular situações num

¹ Advogado. Antigo Ministro dos Assuntos Sociais e Ministro das Finanças e do Plano.

² Advogado. Mestre em Direito pela Universidade Católica Portuguesa (Secção de Ciências Jurídico- Económicas).

contexto nacional ou regional (e.g. entre países do continente europeu), em que as partes pretendem optar deliberadamente pela aplicação da lei inglesa e por um foro arbitral.

Ora, neste contexto de mudança pareceu-nos também interessante apresentar um estudo na área fiscal, colocando, desde logo e como ponto de partida, a questão de saber se pensar os problemas nesta nova era da tributação do comércio internacional, realizado por meios electrónicos, é ou não reflectir sobre as velhas questões numa diferente perspectiva.

1.2. A tributação na era da Internet

A transformação deste *mundo* numa *aldeia global*, a maior mobilidade de factores de produção (especialmente acentuada em certas áreas: capital, comunicações, software, serviços) e a gigantesca revolução da tecnologia da comunicação e da informação, obriga-nos a passar em revista os conceitos que vimos usando para verificar se estão aptos a satisfazer as questões que se levantam.

Parece-nos que tanto a velocidade das transacções, como os meios electrónicos utilizados nas operações internacionais poderão promover a planificação e até a evasão fiscal, degradando, assim as receitas tributárias. Vários são os exemplos hoje apontados, tanto em sede de IVA como em torno dos impostos sobre o rendimento, que podem gerar a redução da receita.

Ora, esta é certamente uma tendência que se adivinha e se pretenderá combater de forma eficaz. Acontece que sem regras precisas, claras e minimamente coordenadas entre os diferentes Estados, facilmente se cairá num domínio de conflitos e de colisão de normas, originando situações de dupla tributação.

O presente estudo procurará, fundamentalmente, centrar-se nas relações entre os contribuintes e a administração fiscal em face desta dialéctica «evasão/ dupla tributação» internacional motivada pelo comércio internacional através da Internet.³

Será que as normas domésticas e convencionais existentes servem para responder aos novos problemas que se colocam? Ou, ao invés, será necessário adoptar ou até substituir totalmente as normas existentes?

Em matéria de IVA, por exemplo, as regras vigentes aplicáveis aos serviços de telecomunicações poder-se-ão aplicar sem limitações aos serviços realizados pelos prestadores de serviços de Internet (“PSI”) e pelos vendedores de bens e/ou prestadores de serviços em geral que os transmitem *on line*? Que impacto poderá ter, por exemplo, a transmissão de software *on line* para efeitos de caracterização da operação como uma transmissão de um bem ou de uma prestação de serviços? Onde está situado o prestador de serviços que opera através do *cyber* espaço?

Em matéria de impostos sobre o rendimento levantam-se outras questões. Poderá dizer-se que quem vende, entrega e/ou acompanha a venda de um bem ou de um serviço através da internet tem um estabelecimento estável no país do adquirente do bem ou do serviço? Em que medida se poderá até presumir a existência de um estabelecimento estável no país em que qualquer utilizador da internet pode aceder ao catálogo de produtos e preços de uma sociedade que publicita na *web*?

³ Uma análise mais pormenorizada sobre o direito positivo em sede de impostos sobre o rendimento e sobre o consumo pode ver-se no Relatório com a epígrafe “Taxation of Internet and Electronic Commerce”, apresentado por FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA ao Congresso Anual da A.I.J.A. realizado em Setembro de 1998 em Sydney na Austrália.

Tantas são as questões sem resposta que, por fatalidade, já houve quem aventasse a hipótese de armar os cultores do direito fiscal em cavaleiros, enviando-os, de seguida à procura do “Santo Graal”...

Tendo perfeita consciência do tempo que tais opções demorarão a tomar a nível internacional, procuraremos enunciar as medidas que, a um tempo, a administração fiscal poderá lançar mão para evitar ou reduzir a evasão fiscal; e, noutro momento, os mecanismos e instrumentos que os contribuintes poderão utilizar para evitar ou reduzir as duplas tributações.

Em síntese este trabalho abordará os seguintes tópicos:

- Evasão fiscal
- Dupla tributação
- Direitos e garantias dos contribuintes
- Medidas internacionais para prevenir a evasão
- Conclusões: Evitar o caos e manter a tributação?

2. Risco de evasão fiscal

O comércio electrónico vem, sem qualquer dúvida, possibilitar o aumento da evasão fiscal e a introdução de novas distorções às regras da concorrência.

Além de toda a literatura publicada nas revistas dedicadas ao direito fiscal internacional, dão disto notícia a generalidade dos estudos e relatórios já publicados pelas organizações internacionais e pelos Estados que se têm antecipado nesta matéria, e de que se destacam os seguintes:

- Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce Department of the US Treasury, *Tax Analyst* Doc. 96-30614, Novembro 1996;
- Electronic Commerce: the challenges to tax authorities and tax-payers OECD paper, 1997 (www.oecd.org/daf/fa/material/turku18.pdf);
- A Framework for Global Electronic Commerce – *Tax Analyst* Doc. 97-1677;
- Global Information Networks: Realising the Potential – *TNI*, 28.07.1997 Documentos publicados no âmbito da conferência realizada em Bona em Julho de 1997 sob o tema acima referido;
- J. Owens (Head Fiscal Affairs OECD) “The Tax Man Cometh to Cyberspace” *T.N.I.* 2.06.1997;
- Richard Doernberg, Electronic Commerce and International Tax Sharing *TNI*, 30.03.98;
- L. Hinnekens, The challenges of Applying VAT and Income Tax Territoriality Concepts and Rules to International Electronic Commerce *Interax*, 1998/2;
- Vários A.A. “Does Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts” – *European Taxation* 1998/1 e 2;
- A Borderless World: Realising the Potential of Global Electronic Commerce OECD Ministerial Conference, Ottawa, Canada, 7-9 October 1998.

É certo que o desenvolvimento das telecomunicações e a realização das operações por meios electrónicos não representou a abolição das regras vigentes, aplicáveis até agora às compras e vendas de bens e serviços prestados pelos canais tradicionais. Os contribuintes continuam obrigados a declarar as operações realizadas e a ter as “contas” organizadas. E os Estados e as organizações internacionais acentuam a necessidade de preservar as regras existentes sem criar novos impostos para não entravar nem distorcer as regras do mercado. À já velha ideia da “bit tax” parece seguir-se a vontade de preservar a neutralidade fiscal.⁴

Vários factores podem, porém, contribuir para o crescimento da evasão fiscal. Vejamos:

- Muitas das operações feitas até agora pelos canais tradicionais, deixando registos documentais, passam a ser feitas electronicamente. A compra e venda de produtos e serviços pode, nesta perspectiva, não ser declarada. A utilização de meios de pagamento electrónico (e.g. cartões de crédito, e-cash, etc...), a alteração dos registos electrónicos e/ou a utilização de criptografia pode impedir que a administração tenha contacto com estas situações;
- A dificuldade de caracterizar determinado tipo de operações como prestação de serviços ou transmissão de bens (e.g. software) pode originar situações de planeamento ou evasão. Os próprios Estados podem tentar aproveitar a nebulosa que rodeia estas transmissões electrónicas como “bens virtuais” e criar um *tertium genus*, a par dos bens e dos serviços, é também um exemplo bem elucidativo dos argumentos utilizados para daí retirar vantagens específicas;
- O tradicional critério da territorialidade será de difícil aplicação aos vendedores de bens e aos prestadores de serviços através da Internet, ampliando as situações evasivas tanto em sede de IVA como de IR. Esta dificuldade com que os Estados se deparam será certamente explorada pelos particulares e pelas empresas que utilizarão técnicas fiscais sofisticadas para realizar as operações sob a protecção de uma jurisdição favorável, deslocando as operações e os rendimentos para zonas de baixa pressão fiscal.⁵

3. A dupla tributação

3.1. “O feitiço vira-se contra o feiticeiro”

Quanto mais agressivo for o planeamento fiscal e maior forem as potenciais distorções provadas pelos comportamentos dos contribuintes, maior será também a reacção dos Estados.

Caso as receitas fiscais estejam em risco de tombar em virtude do comércio electrónico é óbvio que as fiscalizações aumentarão, as obrigações declarativas e acessórias multiplicar-se-ão e o sistema fiscal tornar-se-á mais complexo. E, certamente, no caso destas mesmas medidas não surtirem o efeito desejável, os Estados acabarão por adoptar medidas unilaterais de “choque” ou “último recurso” como, por exemplo, presunções.

⁴ Uma interessante discussão de opiniões em torno destas questões, pode ver-se no artigo aparecido na *International Tax Review* com o título: “Who’s afraid of the Internet?”, Phillippa Cannon, *ITR*, Fevereiro 1997.

⁵ Estes são, os casos paradigmáticos apontados nos trabalhos acima referidos e publicados no *Intertax* e no *European Taxation*, os quais descrevem com detalhe os respectivos problemas em sede de IVA e de impostos sobre o rendimento.

Provavelmente, tais medidas não seriam adequadas para a grande generalidade dos contribuintes, originando duplas tributações e novas distorções ao comércio internacional e ao fluxo dos investimentos, gerando, em última instância, problemas políticos de retaliação.

No seio da U.E. e em sede de IVA é necessário que se estabeleçam regras uniformes sobre a base incidência do imposto (IVA) relativo a certos “bens/serviços”, determinando os Estados que podem cobrar o imposto (IVA) em relação às operações realizadas por meios electrónicos com particulares [e.g. determinando se se está perante a transmissão de um bem ou de um serviço, qual o país onde está situado o cliente (adquirente) e aquele onde está o prestador do serviço e até o país onde o serviço é consumido].

Para eliminar hipóteses de dupla tributação nesta sede, já se aventou até a possibilidade da Convenção Modelo OCDE vir a integrar uma nova cláusula para regular os reembolsos de impostos indirectos ou isenções.⁶

No que respeita aos impostos sobre o rendimento também se poderão ter de adoptar certas regras. Pense-se no caso de uma empresa multinacional facturar um serviço que presta, tendo usado a montante os serviços que lhe chegaram por via electrónica de diferentes estabelecimentos situados em diferentes estados membros, fazendo reflectir essa situação de forma desconforme com a realidade.

Em Portugal, as dificuldades sentidas pela administração fiscal para corrigir estas ocorrências são acentuadas, posto que parecem não existir estatísticas adequadas, com a informação de mercado necessária para proceder às comparações com os negócios realizados com partes independentes. Isto para não nos referirmos já aos problemas criados com a reduzida cooperação em matéria de troca de informações e com a falta de um corpo de funcionários especialmente qualificado para actuar neste domínio. Neste contexto, as preocupações dos contribuintes são acrescidas. Na ausência de regras claras e seguras [repare-se que as “safe haven rules” (as regras de segurança) existentes no âmbito dos impostos cedulares, quanto a juros e royalties, foram abandonadas com a reforma de 1989 e não voltaram a ser repostas posteriormente] e perante um artigo relativamente vago como o artigo 57º do CIRC, a margem de manobra para a aplicação do “princípio de plena concorrência” não garante aos contribuintes a segurança que seria desejável, ainda que se saiba que a Administração Fiscal deve conformar-se com os princípios orientadores da OCDE.

Perante uma evasão crescente e generalizada – que se espera não venha a ocorrer, até pelos motivos adiante enunciados – a pressão da receita poderia, num cenário hipotético, voltar o “feitiço contra o feiticeiro”. E de um «mundo sem impostos» poderíamos mergulhar num «caótico e catastrófico mundo de mais impostos».

Para evitar situações quase apocalípticas será preciso reforçar os canais de colaboração entre os contribuintes e as administrações, admitindo novas obrigações declarativas e acessórias do imposto, as quais se devem pautar por critérios de simplicidade e de reduzida onerosidade. O princípio da proporcionalidade deve ser apreciado em função do “custo/benefício” para o Estado e para o contribuinte.

3.2. Preços de transferência

É provável, aliás, que este tipo de obrigações venha a afectar empresas multinacionais, de modo a que se possam controlar o tipo de operações e os preços por elas praticados.

⁶ Por outro lado, aventou-se a hipótese da Comunidade internacional (e.g. abrangida pela Convenção Modelo OCDE) vir a adoptar uma medida que estabeleça um pedido do reembolso nos termos da 13ª Directiva, o qual deveria ser satisfeito num curto período de tempo, sob pena de se vencerem juros.

Como é sabido, tanto a nível nacional como internacional, existem regras fiscais para impedir que as empresas manipulem os preços de mercado ou, pelo menos, para permitir às administrações fiscais proceder a ajustamentos sempre que o preço e as condições praticadas não correspondam ao preço e condições que seriam acordadas entre empresas independentes, relativamente a operações idênticas ou similares, no mercado livre.

A internet ou talvez melhor a extranet e/ou intranet (redes que ligam várias sociedades ou diferentes estabelecimentos de uma mesma sociedade, respectivamente), podem, nestes dias, contribuir para dificultar a tarefa da administração fiscal no controlo das relações entre uma EMN e as suas filiais ou sucursais.

O Relatório sobre Transferência de Preços da OCDE de 1995, posteriormente actualizado, fornece diversos tipos de critérios para se proceder a uma comparação de condições (i.e. preço e lucro) entre uma transacção controlada e uma transacção entre entidades não controladas.⁷

A comparabilidade de factores deve ter em consideração uma série de elementos, a saber: (a) as actividades ou tarefas desenvolvidas; (b) os riscos assumidos; (c) as condições económicas e contratuais; bem como, (d) as características dos bens transmitidos ou dos serviços prestados.

Os métodos tradicionais utilizados para verificar se o preço utilizado é um preço de plena concorrência [e.g. comparação com preços não controlados; preço de revenda; preço de custo] serão mais difíceis de aplicar em resultado da velocidade das operações (torna difícil separar diferentes transacções), do tipo de transacção efectuada (e.g. é necessário caracterizar se estamos perante a transmissão de um bem ou de um serviço), e, provavelmente, da falta de elementos internos (i.e. da empresa) para se poder aferir com rigor o resultado que deve ser afectado a cada empresa.

O que não impede que se entenda que esta «... revolução das comunicações não apresenta problemas novos, nem assume um fundamento com dimensão diferente dos problemas já existentes e respeitantes aos preços de transferência».⁸ Todavia, reconhece-se que a mobilidade, a velocidade e a complexidade atingidas aumentam o desafio posto às administrações fiscais, as quais acabam por ter de desvendar um mistério que consiste em determinar a parte do resultado de uma transacção que respeita a cada uma das empresas envolvidas.

Pode, por isso, acontecer que os métodos tradicionais acabem por ceder perante outros métodos de comparação dos lucros da transacção, i.e., os métodos que permitem averiguar os lucros gerados por cada transacção entre empresas associadas, (em particular o método relativo à partilha ou repartição do lucro (“profit split method”) ou o método de margem líquida da transacção (“transactional net margin method”). Terão a vantagem de não assentar

⁷ «O artigo 9º (1) da Convenção Modelo OCDE prescreve o seguinte:

1. Quando:

a) Uma empresa de um Estado contratante participar, directa ou indirectamente, na direcção, no controle ou no capital de uma empresa do outro Estado contratante; ou

b) As mesmas pessoas participarem, directa ou indirectamente, na direcção, no controle ou no capital de uma empresa de um Estado contratante e de uma empresa do outro estado contratante, e em ambos os casos, as duas empresas, nas suas relações comerciais ou financeiras, estiverem ligadas por condições aceites ou impostas que defram das que seriam estabelecidas entre empresas independentes, os lucros que, se não existissem essas condições, teriam sido obtidos por uma das empresas, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa, mas não foram por causa dessas condições, podem ser incluídos nos lucros dessa empresa e, consequentemente tributados.» Para interpretar e aplicar este preceito sugere-se não só a leitura da Convenção Modelo OCDE, como o Relatório da mesma OCDE, intitulado “Transfer Pricing Guidelines for Multinational Enterprises and Tax Administrations” – Paris 1995

⁸ Neste sentido vejam-se, FRANCES M. HORNER e JEFFREY OWENS, “Tax and web: new technology, old problems” OECD, Bulletin of I.B.F.D., 1996 – 11/12.

directamente sobre “transacções comparáveis” inexistentes, mas têm o inconveniente de, em geral, serem apreciados pelas administrações fiscais não em função dos dados internos das empresas, mas de informação externa. O que provoca seja dada mais relevância às contribuições das partes associadas, do que propriamente à respectiva partilha do lucro e, nessa medida, podendo originar decisões com maior pendor de subjectividade...

4. *Os direitos e garantias dos contribuintes*⁹

A certeza jurídica postula que as regras de direito sejam formuladas de um modo claro e preciso, para que os respectivos destinatários as possam conhecer e se possam conformar com elas antes de agir. O valor da certeza tem uma importância vital no campo do direito fiscal.

Apesar de não ignorarmos que ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não foram criados por lei, nos termos constitucionais (princípio de reserva relativa da lei formal), confrontamo-nos diariamente com situações de fronteira, onde se não reconhece a directa e imediata aplicação de qualquer lei. São, por vezes, espaços onde a ausência de certeza instaura um reino de anarquia administrado ao sabor de diferentes interpretações...

Todos nós, advogados e juristas, avaliamos no nosso quotidiano a fragilidade destes comandos que dificilmente acompanham a «velocidade» dos tempos (do que a tributação dos produtos financeiros derivados e a tributação do comércio internacional através da internet são dois paradigmas), deixando espaços por cobrir ou por regulamentar e abandonando frequentes vezes os contribuintes à sua sorte no meio do labirinto fiscal.

A este propósito diz Jean-Claude Martinez «...sem prejuízo da aparente racionalidade, o direito fiscal é uma das disciplinas jurídicas mais aleatórias, é precisamente “o jogo do poder e do dinheiro, dos fins e dos meios, do indivíduo e da sociedade, de liberdade e da servidão. Mais, é um fenómeno político. E da política encerra todas as suas características: a impostura, a ambiguidade, o conflito, o cinismo e o irracional».

Estas são notas bastantes para que neste novo domínio da tributação do comércio internacional electrónico o Estado – Administração e os contribuintes se preparem de modo inovador para dar cumprimento aos comandos que a cada um cabe respeitar. Para que estes últimos declarem e paguem, é bom que aquele dê o exemplo, exigindo mais do que foi criado pelos representantes populares; e, depois, dando cabal esclarecimento em matéria de interpretação e de forma a cumprir a lei que estabelece o imposto [e.g. artigo 20º (1) a) do CPT *vis-a-vis* artigo 6º (8) j) e (10) b) do CIVA].

Provavelmente à semelhança do que já fizeram ou estão a fazer as Administrações fiscais de outros países, seria oportuno que também em Portugal fossem preparadas e publicadas mais orientações neste domínio.¹⁰

Caso contrário, abrir-se-ão novas feridas e contendas entre o estado e os seus cidadãos, originando mais reclamações, impugnações e recursos.

⁹ Sobre as garantias dos contribuintes numa perspectiva internacional veja-se, NUNO SÁ GOMES in estudos sobre a *Segurança jurídica na tributação e as garantias dos contribuintes*, Cadernos de CTF (169) pág. 49.

¹⁰ O IRS Americano, e as autoridades de diversos países como a Austrália, a Nova Zelândia, a Alemanha, a França, etc... já publicaram vários documentos sobre este problema. Entre nós, veja-se para efeitos de IVA o ofício-circulado nº 92219 emitido em 11.09.97 pela D.S.I.V.A., a qual interpreta o artigo 6º (10) b) do CIVA e as normas com ela conjugadas. Este despacho toma posição expressa sobre a inclusão dos serviços de acesso à internet (assinatura) nos serviços de telecomunicações, excluindo “...os serviços complementares prestados através da rede”.

5. *Medidas internacionais para prevenir a evasão*

Melhor do que reprimir a evasão fiscal com uma pressão susceptível de originar situações de dupla tributação, será tomar medidas que previnam essa evasão.

Para o efeito dever-se-á tomar consciência que, em qualquer caso, não é provável que o comércio electrónico provoque – pelo menos, a curto prazo – grande erosão das bases tributáveis. Vejamos:

- As transacções efectuadas por via electrónica ainda não são em grande número;
- Certo tipo de operações não poderão deixar de ser feitas utilizando os canais tradicionais (e.g. quando estiverem em causa bens que terão de ser fisicamente transmitidos);
- As empresas com contabilidade organizada terão de justificar as entradas e as saídas de fundos e necessitam da “factura” para poderem deduzir o respectivo “custo fiscal”;
- Atenta a falta de segurança que ainda se vive na “rede das redes” ainda há quem receie efectuar pagamentos através da internet (e.g. indicando o número do cartão de crédito e respectivo período de validade);
- etc...¹¹

Neste domínio o Estado-Administração terá obviamente que adoptar medidas rápidas, realistas e prudentes, ou seja:

- Por um lado, têm de ser aprofundados os estudos para verificar se as “novas situações” se podem abrigar dentro dos velhos conceitos domésticos e/ou convencionais ou se é necessário adaptá-los;
- Aceite o respeito do princípio da neutralidade [o tratamento fiscal da operação deve ser independente da forma como esta é solicitada, realizada ou prestada (i.e., on line or offline) ou da tecnologia utilizada], ainda está por apurar se, em sede de impostos sobre o rendimento, a melhor forma de atingir tal objectivo, sendo politicamente admissível, é a adopção do princípio da tributação na residência;
- Será necessário estabelecer um mínimo de regras internacionais “tipo standard” (claras e simples) de modo a poderem ser seguidas por todos os agentes económicos. Dessa forma se reduzirão os custos “da evasão” e de um complexo e pesado controlo administrativo;
- Do mesmo modo, afigura-se indispensável que a troca de informações entre as diferentes Administrações seja intensificada, tanto ao abrigo dos mecanismos

¹¹ A própria “bit tax”, designação que foi dada a um eventual imposto proposto à Comissão da EU por um conjunto de *experts* e que recairia sobre a quantidade de in-formação transmitida via Internet, já foi posta de parte, segundo sublinhou o Comissário Monti. Segundo Monti, “prevê-se que o comércio por meios electrónicos – o envio de facturas, ordens e pagamentos através da Internet – cresça aproximadamente 60% por ano e atinja 1.5 triliões de ECUs no final do século. Cerca de 250 milhões de indivíduos deverão estar ligados à Internet por volta de 2000, em relação aos 86 milhões que estavam no final de 1996. Das pequenas e médias empresas só 4% estão ligadas à Internet, em confronto com 98% das grandes empresas” – TNI, 28 Abril 1997, pág. 1375.

comunitários¹², como sob a égide das convenções celebradas por Portugal para evitar a dupla tributação.¹³

- No quadro comunitário deve melhorar-se o sistema de cooperação entre as Administrações dos diferentes Estados membros,¹⁴: consulta, diálogo e troca de experiências...¹⁵

- Provavelmente, no que respeita aos efeitos sobre os impostos sobre o rendimento, devam persuadir-se os Estados não membros da OCDE a adoptar as “regras standard” OCDE, designadamente na interpretação que fizerem das disposições aplicáveis das Convenções bilaterais.

- Também se deverá equacionar se as regras definitivas do IVA (tributação na origem) devem ser “consistentes” como uma tributação dos operadores não comunitários ou se se deve manter o sistema actual.

- Enfim, seria interessante que a administração à medida que acompanha e participa nos trabalhos que estão a ser realizados ao nível comunitário (pelo menos, para efeitos de IVA) fosse informando os cidadãos e os consultores fiscais dos desenvolvimentos ocorridos, envolvendo estes últimos na discussão dos novos problemas (e.g. através da Internet);

Quando não for possível prevenir as situações de dupla tributação, os Estados devem tomar medidas efectivas para as eliminar a *posteriori*, nomeadamente ao abrigo das regras já hoje existentes na CE (e.g. Convenção relativa à eliminação da dupla tributação em caso da correcção de lucros entre empresas associadas) e em cada Estado que celebrou Convenções bilaterais com base no modelo OCDE (e.g. artigo 25º respeitante ao Procedimento amigável).¹⁶

A medida comunitária visa impedir que, por via da correcção dos preços, os lucros incluídos e tributados no âmbito de uma empresa de um Estado-membro da comunidade possam também ser tributados no outro Estado. Basicamente esta Convenção regulou a introdução de um procedimento amigável para a resolução de divergências entre as administrações fiscais (face à correcção dos preços de cessão entre as empresas (ou estabelecimentos) associadas.

¹² Directiva nº 77/799/CEE de 19 de Dezembro de 1977, modificada pelas Directivas nº 79/1070/CEE de 6 de Dezembro de 1979 e 92/12/CEE de 25 de Fevereiro, e transpostas pelo DL 127/90, de 17 de Abril, modificado pelos DLs 52/93 de 26 de Fevereiro e 235/96 de 7 de Dezembro. Veja-se também o Regulamento 218/92 de 27 de Janeiro e a Directiva.

¹³ Veja-se o artigo 26º do Modelo de Convenção Fiscal OCDE para evitar a dupla tributação. Constata-se, aliás, que esta disposição foi modificada na revisão de 1992, para reflectir o desejo dos Estados em intensificar essa cooperação.

¹⁴ Cfr. Decisão nº 888/98/CE do Parlamento e do Conselho de 30 de Março de 1998 que estabelece o programa Fiscalis – JOCE L126/1, 28.4.98.

¹⁵ Para desenvolver o tema, veja-se MARIA MARGARIDA CORDEIRO MESQUITA, “Troca de Informações e Cooperação Fiscal Internacional”, Colóquio sobre a Internacionalização da Economia e Fiscalidade, XXX Aniversário do CEF, pág. 333.

¹⁶ Sobre a Convenção de Arbitragem veja-se MARIA EDUARDA AZEVEDO “A Convenção de Arbitragem”, *Fisco* nº 36/29 e FRANCISCO DE SOUSA DA CÂMARA, *EC Corporate Tax Law*, no capítulo relativo a Portugal e, mais concretamente, à Convenção de Arbitragem, ed. I.B.F.D. 1991. Em face das insuficiências geradas pelo mecanismo do Procedimento Amigável, alguns Estados começaram já a incluir cláusulas de Arbitragem nas suas Convenções bilaterais. Nesse sentido veja-se JÜRGEN KILIUS, “The EC Arbitration Convention”, *Intertax* 1990/10, págs. 437-438, Resolution of Tax Treaty Conflicts by Arbitration, *IFA Seminar, Vol. 18* e (1993), DAVID R. TILLINGHAST “Choice of issues to be submitted to arbitration under income tax conventions”, in *Essays on International Taxation*, ed. By Herbet H. Alpert and Kees Van Raad, pág. 349, 1993, Werner E.C. Heyvaert “Transfer Pricing Planning in an Integrated Europe: The 1990 Arbitration Convention”, *Tax Notes International*, December 8, 1997, págs. 1859-1865 e MICHAEL P. BRICKER, “Arbitration Procedures in Tax Treaties: At first Israeli taz treaty includes an arbitration clause – but do such clause really matter?”, *Intertax* 1998/3, págs. 97-107.

As considerações feitas anteriormente a propósito dos preços de transferência evidenciam a necessidade de os Estados virem a decidir sobre a prorrogação da Convenção até 30 de Julho de 1999 e, bem assim, da necessidade de lhe dar maior uso.

Por outro lado, “o procedimento de acordo amigável”, previsto em todas as convenções bilaterais, não poderá manter-se como letra morta. Esperamos, pois, que as novas necessidades criadas pelo comércio internacional electrónico sirvam os cidadãos e motivem os Estados a envidar esforços para eliminar as duplas tributações em vez de os levar a adoptar posições demasiado receosas, sujeitas a uma reciprocidade prévia, futura e incerta e até, de certo modo, retaliatória.

6. *Conclusões*

Parece-nos que apesar das sugestões apresentadas nos relatórios da OCDE, no presente estado das coisas, não é provável que os Estados cheguem em curto prazo a acordo sobre uma nova ordem internacional fiscal ditada pelo comércio realizado por via electrónica.

O eventual crescimento da evasão fiscal, motivada pelo uso da Internet, poderá também provocar reacções excessivas que aumentem o número das situações de dupla tributação. Todavia, a nosso ver, as soluções que vierem a ser encontradas em sede de IVA e de impostos sobre o rendimento não se poderão limitar a impedir a dupla tributação para defesa dos cidadãos – contribuintes. A tensão horizontal vivida a nível estadual – Estado versus Estado – acabará certamente por motivar as soluções técnico-jurídicas que serão adoptadas pelas diversas legislações e as propostas alternativas que cada Estado adoptará para defender os seus interesses respectivos. Os problemas a resolver em sede de cada imposto, acabarão, assim, por vir a reflectir as preocupações dos Estados a tributar na fonte, na residência ou em qualquer outro local...

No presente trabalho procurámos advertir sobre a necessidade de ponderar sobre os diferentes efeitos das medidas que vierem a ser adoptadas para combater a evasão e eliminar ou reduzir a dupla tributação. Por um lado, estão os interesses dos contribuintes vistos individualmente, mas, ao fundo, estar-se-ão a discutir os interesses desses mesmos contribuintes numa perspectiva global. Referimo-nos a uma eventual modificação das regras tradicionais de partilha de receitas entre diferentes Estados motivada pelo comércio electrónico na Internet. Provavelmente, perante um vasto leque de alternativas, importará também evitar que a opção que se venha a adoptar desvie totalmente o pólo da tributação da “fonte” para a “residência” ou, pelo menos, ao nível dos países importadores líquidos de capitais não se deverá admitir tal posição, sem se avaliarem ponderada e previamente as vantagens e os inconvenientes de tal opção.¹⁷ Mas temos de tomar consciência que as tradicionais qualificações de países importadores e exportadores de capitais foram abaladas e modificadas pela revolução cibernética e pelas mutações sócio-económicas operadas nas últimas décadas. No presente contexto será que Portugal poderá ainda rever-se no âmbito dos chamados países importadores líquidos de capitais?

Outubro de 1998

¹⁷ Uma primeira análise desta questão pode já encontrar-se em RICAHARD DOERNBERG, “Electronic Commerce and International Tax Sharing”, *T.N.I.* 30 de Março de 1998.