

## A INTERNET E O PRINCÍPIO DA TERRITORIALIDADE DOS IMPOSTOS <sup>(1)</sup>

*Pelo Prof. Doutor Diogo Leite de Campos <sup>(2)</sup>*

Nos últimos cinquenta anos têm sido aparentes nos Estados economicamente mais desenvolvidos, dois movimentos: um, no sentido do abandono progressivo do princípio da territorialidade dos impostos, em benefício de uma repartição do poder de tributar entre os Estados conexos com a relação tributária; outro, visando uma total liberdade de circulação de capitais e mercadorias, contemporâneo da crescente facilidade de telecomunicações cada vez mais apoiadas em meios informáticos.

Passo a descrever sumariamente o primeiro movimento, o da progressiva repartição do poder de tributar entre os Estados interessados.

Até aqui, cada Estado considerava-se competente para tributar toda a matéria colectável que tivesse com o seu território um qualquer elemento de conexão: domicílio ou sede do titular, situação do bem, fonte do rendimento, etc.

O princípio da territorialidade, assim entendido, dificultava os movimentos internacionais de capitais e a circulação de mercadorias, dadas as frequentes situações de multi-tributação que originava.

---

(1) Texto que serviu de base a conferência proferida em 5 de Maio de 1998 na Associação Portuguesa de Consultores Fiscais.

(2) Professor Catedrático da Faculdade de Direito de Coimbra.

Portanto, a intensificação das relações económicas internacionais teve de ser contemporânea da diminuição da multi-tributação internacional, através da repartição do poder de tributar entre os Estados interessados. Os Estados renunciam a tributar as situações de facto que tenham um qualquer elemento de conexão com o seu território; para escolherem elementos de conexão mais relevantes, de acordo com a situação de facto. Se todos os Estados se puserem de acordo quanto a essas conexões relevantes, terminarão as multi-tributações ou atenuar-se-ão muito.

Esta tarefa de harmonização foi promovida por diversas instâncias internacionais. Lembremos a OCDE e o seu modelo de convenção destinada a evitar a dupla tributação sobre os rendimentos e o património. Os elementos de conexão relevantes aí estabelecidos — domicílio das pessoas singulares, sede das sociedades, estabelecimento estável, situação dos bens, etc., — têm vindo a ser aceites nas convenções bilaterais celebradas pelos Estados membros da OCDE e têm hoje um peso internacional que ultrapassa largamente a Organização.

Contemporaneamente, a cada vez mais intensa circulação internacional de mercadorias e de capitais era acompanhada de uma crescente facilidade de telecomunicações. A ponto de, hoje, um dos critérios determinantes da escolha do local da instalação de uma empresa ser a qualidade da infra-estrutura de telecomunicações.

A intensificação do comércio internacional e da circulação de capitais vem tendo larga influência no Direito em geral, e no Direito tributário em particular.

A globalização do comércio exigiu uma idêntica globalização do Direito comercial.

Como é sabido, o Direito comercial surgiu como o Direito dos comerciantes no decurso da *revolução comercial dos séculos XII e XIII*. Os comerciantes florentinos, lombardos, “cahorsins”, flamengos, etc., começaram a circular pela Europa. Defrontaram leis diferentes, de país para país e de região para região. Esta diversidade dificultava a transacção de mercadorias e a circulação de capitais.

Os comerciantes não tiveram força suficiente para homogeneizar as leis nacionais dos contratos, das sociedades e dos impos-

tos. Mas criaram um “seu” Direito que se aplicava às suas relações, o Direito comercial, o Direito dos comerciantes. A letra de câmbio, o Direito marítimo, etc., têm as suas raízes próximas nas necessidades do comércio dos séculos XII e XIII.

Criou-se, pois, um Direito comercial, flexível, facilmente adaptado à evolução das necessidades do comércio e uniforme.

*No século XX, a segunda revolução comercial*, tem levado ao surgimento de um novo Direito comercial, mais adaptado às necessidades da era das telecomunicações e da electrónica, e mais global. Um comerciante ou um consumidor em contacto constante com contrapartes de outros Estados, esperam que os outros Direitos sejam semelhantes ao seu. Daqui, uma progressiva uniformização do Direito comercial e dos usos do comércio.

Também uma acentuada preocupação pelo regime jurídico dos contratos à distância.

A Directiva 97/7/CE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 20 de Maio de 1997, relativa à protecção dos consumidores em matéria de contratos à distância, reflecte bem esta preocupação. Tem por objecto a aproximação das disposições legislativas, regulamentares e administrativas dos Estados-membros da Comunidade Europeia relativas aos contratos à distância entre consumidores e fornecedores (artigo 1.º). E apresenta, como pano de fundo, sérias preocupações no que se refere ao conhecimento pelos consumidores do Direito aplicável ao contrato, ao endereço geográfico do fornecedor, etc.

Contudo, a estrutura essencial das normas sobre contratos à distância não tem sido objecto de alterações significativas nos diversos ordenamentos jurídicos.

O fenómeno que tenho vindo a mencionar tem tido impacto, porém, no Direito tributário e, especialmente, quanto ao princípio da territorialidade. Não tanto no que se refere à circulação de mercadorias; sobretudo, em matéria de movimentos de capitais e de prestação de serviços.

O mercado de capitais constituiu-se à escala mundial dada a facilidade de conhecer, em segundos, quotasções, movimentos e rendimentos em qualquer praça ou bolsa do mundo. E os capitais circulam, já não em papel ou em metal, mas nas vibrações da energia, procurando as aplicações mais rendosas.

As telecomunicações aproximaram prestadores de serviços e consumidores, em termos de o escritor, o consultor, o cientista, numa ilha da Grécia ou do Pacífico, estarem a décimos de segundo dos consumidores.

Muitos Estados começaram a perder rendimentos de impostos pela deslocalização de capitais e empresas, procurando territórios de mais baixa tributação. Daqui resultou uma procura pelos Estados de tributação mais pesada de novos elementos de conexão que retivessem no seu território rendimentos e riquezas tributáveis.

Assim, o código português do IRC alargou o âmbito de incidência do imposto a situações que, até aí, escapavam aos elementos de conexão. É o caso da tributação em Portugal dos rendimentos provenientes da propriedade intelectual ou industrial e bem assim da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida num sector industrial, comercial ou científico, cujo devedor tenha residência, sede ou direcção efectiva no território português ou cujo pagamento seja imputável a um estabelecimento estável nele situado (artigo 4.º, 3, c) 1)). E a tributação em Portugal dos pagamentos a entidades residentes em países com regime fiscal privilegiado (artigo 57.º a) do CIRC) ou o pagamento de lucros a sociedades residentes em países com regime fiscal privilegiado (artigo 57.º-b) do CIRC), com o afastamento dos elementos de conexão fiscais e o acentuar do princípio da territorialidade.

Qual o papel da “Internet” nesta evolução? Que influência virá a ter no Direito, sobretudo no princípio da territorialidade em Direito Tributário?

Numa primeira impressão, o jurista teria tendência para responder que a “Internet” nada mais é do que uma nova técnica dos contratos à distância; que as sociedades e as pessoas singulares continuarão a ter as suas sedes e as suas residências; que as mercadorias continuarão a circular pelos meios de transporte já existentes; que o Direito tem instrumentos de resposta a todos estes problemas.

Numa análise mais aprofundada, a resposta do jurista já terá de ser mais cautelosa.

Quero deixar claro que não tenho a mínima intenção de avoalumar os problemas jurídicos suscitados pela “Internet”, com a

intenção de criar mais emprego para os juristas ou aumentar o poder destes sobre a sociedade.

Tentarei só proceder a uma introdução do que poderei chamar “O Direito da Internet”, levantando os problemas que surgem sem tentar fazer ficção científica, por muito próxima que esta ficção esteja de se transformar em realidade.

Parto da seguinte ideia: para o comércio tradicional por meio de telecomunicações ou informática, a rede de comunicações é só um meio de recolher dados ou emitir declarações; para o comércio electrónico pela “Internet”, a rede é o mercado “virtual”, envolvendo todo o planeta, sobrepondo-se aos mercados tradicionais. O novo comércio, na expressão de um técnico, já não é “off-shore” mas é “off-planet”.

O novo comércio faz os negócios electronicamente, processando e transmitindo dados. Já compreende uma multidão de ramos, transaccionando electronicamente mercadorias e serviços, transferindo em tempo real fundos, acções e obrigações, constituindo e transaccionando derivados, prestando serviços de engenharia, “de marketing”, de desenho e, mesmo, serviços pós-venda. Prestando serviços jurídicos, financeiros, de saúde; constituindo “centros comerciais” virtuais.

O novo “mercado electrónico” designa o ambiente virtual “em linha” que utiliza as tecnologias do comércio electrónico para permitir compras e vendas.

Neste mercado há a distinguir duas vertentes: o comércio electrónico indirecto que transacciona mercadorias que têm de ser entregues fisicamente pelas vias tradicionais; e o comércio electrónico directo que compreende as transacções em tempo real de bens e serviços tais como serviços e “software” de computadores que são criados e transmitidos só pela “Internet”.

Os utentes deste mercado representam-se facilmente num espaço novo e diferente dos espaços nacionais, sujeito a regras próprias definidas pelas partes ou pela comunidade dos utentes.

Há empresas “virtuais” só ligadas à “Internet” que se revelam ao “mundo exterior” só através de um computador instalado numa sala. Pessoas singulares que prestam serviços financeiros e jurídicos só pela “Internet”. Nos EUA existirão mais de 250 000 “ciber-empresas” utilizando a Internet comercialmente. Os serviços de

viagens contribuem nos EUA em cerca de 50% para o comércio electrónico, afirmando o “leader” do mercado que tem mais de 250 000 utentes,

Na Europa, e no fim do século, o comércio pela “Internet” ultrapassará os mil milhões de “euros”. Devendo a introdução da moeda única contribuir largamente para este sucesso.

Sucesso que só não é maior por os utentes temerem a indefinição do quadro legal que rege as suas transacções: execução dos contratos, responsabilidade, protecção da propriedade intelectual, privacidade, certificação das declarações, (exigências quanto a documentos escritos, assinaturas, etc.), localização das partes, etc.

No aspecto tributário, tanto a Comunidade Europeia (Comunicação ao Parlamento Europeu, ao Conselho, à Comissão Económica e Social e à Comissão das Regiões, COM (97/157), como os EUA (Frame-Work for Global Electronic Commerce) parece estarem de acordo quanto à necessidade de assegurar ao comércio electrónico um quadro tributário claro e neutral. Não impondo impostos extraordinários em relação aos que incidem sobre o comércio tradicional. Sem esquecer que a rapidez, anonimato e indetectabilidade das transacções electrónicas são susceptíveis de criar novas possibilidades de evasão fiscal. Acrescendo-se a isto a dificuldade de associar as actividades em tempo real com localizações físicas precisas das partes.

O receio da evasão fiscal parece particularmente fundado nesta matéria. Sobretudo porque o comércio electrónico directo põe em causa, não só a cobrança dos impostos sobre o rendimento, como dos impostos indirectos, nomeadamente do IVA, que constituem base das receitas dos Estados mais ricos.

E, assim, já se fala de uma tributação sobre a utilização da Internet pelas empresas, em termos de imposto sobre índices de rendimento. Como se pensa em rever os elementos de conexão de base territorial — tais como a residência ou a sede — para outros mais adequados ao novo espaço cibernético.

É, assim, de supor que as Administrações fiscais dos diversos Estados venham a ponderar duas vias: uma tributação específica para as operações levadas a cabo através da “internet”, impondo especiais obrigações de declaração aos seus utentes e criando novas presunções; enveredar por um regresso aos elementos de

conexão com base no território, aproveitando a circunstância de as sociedades terem de ter uma sede e as pessoas singulares uma residência - por muito que actuem pela "Internet".

Só espero, e farei o possível nesse sentido, que as medidas a tomar não aumentem a injustiça fiscal e a insegurança dos contribuintes. Continuando a pensar que, também no espaço virtual, mais vale dois contribuintes que não paguem os impostos que devem, do que um contribuinte que seja obrigado a pagar impostos que não deve.