

A Tributação Directa das Pessoas Colectivas no Comércio Electrónico – Questões de Residência e Fonte*

Gustavo Lopes Courinha

* O presente trabalho corresponde, com ligeiras alterações de actualização, ao relatório apresentado no seminário de Direito Fiscal Internacional em Dezembro de 2000, no âmbito do Curso de Mestrado na Faculdade de Direito de Lisboa, sob a Coordenação do Prof. Doutor José Luís Saldanha Sanches.

"...um pesadelo para os fiscalistas, um Apocalipse tributário." – António Sousa Franco, in *O novo ambiente electrónico e o Direito Fiscal*, EuroContas, Outubro de 1999, ps. 12, a propósito da tributação do comércio electrónico.

1. - INTRODUÇÃO

A afirmação do Professor Sousa Franco, aqui reproduzida, apresenta-se como uma das mais inquestionáveis verdades dos nossos dias, apesar da tributação do comércio electrónico vir sendo objecto de aprofundada análise por parte de diversos estudiosos. As razões para tal facto, decorrem da dificuldade de apreensão desta realidade pelo Direito Fiscal clássico, e da inadequação do seu normativo e estrutura à nova sociedade de informação.

As dificuldades sentidas colocam-se igualmente em outras áreas do conhecimento jurídico, onde, a imaterialidade dos bens, a inexistência de fronteiras e a impossibilidade de controlo das operações on-line, não se coadunam com o Direito existente, por falta de normas adaptáveis (que possam ser objecto de uma interpretação actualista) ou por inadequação da própria estrutura legal. Áreas como a protecção do consumidor, a formação de contratos, ou a propriedade intelectual são disso marcado exemplo.

Porém, e por várias razões, a tributação do comércio electrónico apresenta acrescida relevância.

Primeira razão - deriva da necessidade pública de proteger a base tributável dos Estados, evitando a sua erosão, o que poderia pôr em causa o equilíbrio do binário receitas- despesas do moderno Estado Social de Direito; em simultâneo há que distribuir adequadamente e de modo justo os tributos cobrados relativos às operações internacionais realizadas on-line.

Segunda razão - respeita à dificuldade de adaptação dos conceitos que estruturam a moderna tributação internacional e às conhecidas limitações constitucionais em sede de interpretação e aplicação da norma fiscal¹. Como se verá, torna-se por vezes muito forçada e mesmo legalmente criticável, a aplicação/adaptação de conceitos como o de Estabelecimento Estável ao universo do mundo virtual; os inconvenientes que resultam da opção pela manutenção dos conceitos clássicos da tributação internacional e que originam acrescidos esforços interpretativos são disso bom exemplo, permitindo a autores como Altamirano afirmar que "*nuevos vientos assoman sobre los principio de fuente, de residencia, de ciudadanía, de reciprocidad, del establecimiento permanente, entre otros*"².

Terceira razão - prende-se com a necessidade da salvaguarda do desenvolvimento do comércio electrónico, garantindo um ambiente de concorrência saudável entre o comércio tradicional e o comércio electrónico, de modo a permitir que se aproveite deste, todo o seu "manifesto" potencial para o desenvolvimento económico³.

¹ Embora não tenha força supra-legal, antes representando uma tendencial concretização dos princípios constitucionais reconhecidamente aceites, a Lei Geral Tributária enuncia, para o Direito Fiscal, no seu artigo 11º, os termos em que se podem aplicar e interpretar as normas fiscais. Sobre a interpretação e aplicação das normas fiscais, embora sem atender ainda à LGT, vide, por todos, J. L. Saldanha Sanches, Manual de Direito Fiscal, Lex, Lisboa, 1998, ps. 77 a 101 (inclui a análise das recentes questões levantadas pelas cláusulas anti-abuso).

² Vide, Alejandro C. Altamirano, Consideraciones sobre tributación directa en el *comercio electrónico* y la fiscalización de las operaciones desarrolladas a través de Internet, in *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 397, Centro de Estudos Fiscais, Jan-Mar 2000, p. 29.

³ Segundo o Relatório da OCDE Electronic Commerce: the challenge to tax authorities and taxpayers – an informal round table between business and government (Conferência de Turku) Novembro de 1997, a ps. 4, "The challenge for tax administrations in the 21st Century will be how to maximise the potential efficiency gains of the Internet and at the same time protect their revenue bases without hindering the development of these new technologies." Relatório disponível on-line em www.ocde.org. Trata-se de opinião igualmente partilhada por Ian Spence (Director da International Division, da Inland Revenue Britânica), Globalization of Transnational Business: the Challenge for International Tax Policy, in *Intertax* (International Tax Review), Volume 25, Special Issue n.º 4, April 1997, p. 143.

Mas em que consiste o comércio electrónico? Como defini-lo e caracterizá-lo? Porque permanecem em permanente penumbra e são de difícil sistematização especificidades a ele inerentes?

Acompanhando a exposição, e sempre que se justifique por não resultar claro desta, serão incluídas as questões técnicas que se forem revelando necessárias, de modo a melhor permitir a análise conceptual e sistemática; porém, ficam necessariamente afastadas as questões técnicas que se revelem supérfluas ou inusitadas, salvo quando sejam de considerar para efeito da viabilidade de implementação de soluções.

Desde já importa, e apesar de tudo, definir minimamente o conteúdo do comércio electrónico, que serve de base ao presente estudo - entende-se por comércio electrónico o conjunto das transacções comerciais de bens ou serviços, realizada por via de computadores ligados à Internet, entre vários sujeitos que podem ou não residir na mesma jurisdição^{4 5}.

Dito isto, acrescentaremos que o nosso estudo visa apenas a tributação directa das sociedades, analisando e desenvolvendo os desafios interpretativos que os conceitos clássicos (derivados da tributação segundo os princípios da fonte e da residência) colocam.

2. - PRINCÍPIOS GERAIS DE TRIBUTAÇÃO

Nos vários estudos que têm abordado a problemática da tributação do comércio electrónico, nota-se uma clara convergência relativamente à aceitação de certos princípios de tributação, prévios a qualquer análise, e destinados a garantir uma resposta adequada aos problemas acima elencados. Tais princípios funcionarão pois, como ponto de partida e chegada da nossa análise.

São basicamente três estes princípios que delimitam a análise e o estudo da tributação do comércio electrónico, e que embora se possam revelar cerceadores da análise jurídica (posto que as soluções a apresentar terão inevitavelmente de os

⁴ Seguimos, aproximadamente as definições apresentadas por Alejandro C. Altamirano, , p. 14; p. 7 (versão on-line) do U. S. Department of the Treasury (Office of Tax Policy), Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, Novembro de 1996, disponível on-line em www.ustreas.gov e www.jya.com, bem como na Intertax – International Tax Review, Volume 25, April 1997, Special Issue n.º 4, ps. 148 e ss.; e Lionel Costes, Les contours encore incertains de la future “Société de l’Information”, in Revue de Droit des Affaires Internationales, n.º 4, Forum Européen de la Communication, 1996, p. 421 e ss.. Explica-nos este último autor que as “auto-estradas da informação”, infra-estrutura da Internet, são compostas por estruturas fixas baseadas na utilização de fibras ópticas capazes de transportar informação, sob a forma digitalizada, a alta velocidade. As fontes de tal informação encontram-se nas páginas da internet (web pages), que se identificam por uma “morada”, a que se dá o nome de sites. Os sites, por sua vez, alojam-se nos servers que mais não são do que computadores com grande capacidade de armazenamento de informação, ligados à Internet, e que podem ser detidos pelo “dono” da página (content provider), ou pelo Internet Service Provider (ISP), que “alugará” espaço no seu server. Tais servers “servem” outros computadores, administrando e fornecendo programas e informações aos clientes consumidores. Para mais desenvolvimentos sobre estes aspectos, e em termos bastante claros, veja-se Rui Teixeira e Martins Alfaro, Direito e Fiscalidade na Internet, Vislis Editores, 1998, ps. 167 e ss.

⁵ A resolução do Conselho de Ministros n.º 94/99, de 25/08/1999, que aprova o “Documento Orientador da Iniciativa Nacional para o Comércio Electrónico”, publicada na Iª Série-B do D. R., para além de seguir uma idêntica definição de comércio electrónico, aponta igualmente como preocupação fundamental do Estado Português, na análise deste tema, “rever os actuais sistemas fiscais para acautelar os interesses do estado face às crescentes transacções comerciais electrónicas”.

respeitar), são simultaneamente úteis para direccionar o estudo desta complicada questão⁶:

1. Neutralidade;
2. Justa alocação dos factos tributários;
3. Eficiência/Simplicidade/Viabilidade.

O **Princípio da Neutralidade** apresenta-se talvez como o mais importante dos três, e pode definir-se como a exigência de a tributação não induzir os contribuintes a certos comportamentos económicos, como forma de reacção aos diferentes encargos tributários⁷.

Conforme refere, expressivamente, o relatório do U. S. Department of the Treasury, "...tax rules would not affect economic choices about the structure of markets and commercial activities"⁸.

No comércio electrónico contudo, este princípio deve ter em conta não só os restantes princípios enunciados, mas igualmente a natureza e novidade da Internet. Estas duas vertentes estão aliás interligadas, e nunca podem deixar de ser tidas em consideração.

Este princípio, considerando as ditas vertentes, tem duas decorrências fundamentais:

- a) os contribuintes que prestam certos serviços ou fornecem certos bens, poderão realizar as transacções com igual tratamento fiscal:
 - 1) on-line e off-line;
 - 2) entre produtos on-line;
 - 3) relativamente ao mesmo produto on-line, mas prestado por entidades de diversos países – requiere-se para tal, proximidade nos níveis de tributação e tendencial paridade quanto às obrigações tributárias acessórias exigidas⁹;

⁶ Segundo Altamirano, op. cit., p. 29, os princípios possuem diversas vantagens face às normas, em particular no que concerne aos problemas levantados nesta área. Segundo a sua opinião, tais vantagens observam-se quer quanto ao conteúdo, quer quanto à origem, aplicação, identificação e mesmo à derrogação. Em geral, possuem um fundo moral mais nítido, um conteúdo mais amplo e elástico, e uma maior estabilidade.

⁷ Segundo o Documento Orientador da Iniciativa Nacional para o Comércio Electrónico, entre os princípios orientadoras da Iniciativa, destaca-se, em matéria fiscal, a não discriminação fiscal das transacções efectuadas por via electrónica (equivalente à neutralidade). Segundo tal princípio da não discriminação, "não deverão ser sujeitas a taxação adicional as novas formas de comércio electrónico relativamente às actividades tradicionais nem deverão ser introduzidos novos impostos, como por exemplo taxas (impostos, entenda-se) sobre bits transmitidos.

⁸ Cfr. U. S. Department of the Treasury, op. cit., p. 14 (versão on-line). Segundo a OCDE, Normas para a tributação do comércio electrónico, Julho de 1998, referida por Antoine Glaize, "As decisões (dos contribuintes) deveriam ser motivadas por considerações económicas e não fiscais". Deste autor, vide A Neutralidade e a Equidade Fiscal no Comércio Electrónico, ponto 3, in A tributação face às relações internacionais e à utilização das novas tecnologias, conferências promovidas pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, de 20 a 23 de Setembro de 1999, disponível on-line em www.dgci.pt.

⁹ A tendencial paridade quanto às obrigações acessórias, associada a novos métodos de tributação, é igualmente manifestação do princípio da eficiência/simplicidade/viabilidade adiante abordado, posto que a adaptação dos negócios a um novo modelo complexo de tributação pode originar "custos" de monta para o empresário que quer transaccionar on-line.

b) será totalmente afastada a possibilidade de tributação especial do comércio electrónico que tome por facto tributário a quantidade de informação transmitida na rede, sem consideração pelo valor real e intrínseco dos bens objecto da transmissão.

Se para a alínea a), teremos de concordar que só caso a caso poderá ser estudada e cumprida tal exigência, já a alínea b), aliás reconhecendo a exigência de igual tratamento fiscal para os casos 1) e 2) da anterior alínea, merece análise imediata. O “Bit Tax”, enquanto imposto sobre as transacções electrónicas remuneradas, seria calculado por aplicação de uma determinada taxa sobre o número de Bits transmitidos¹⁰, podendo funcionar como imposto sobre o consumo, ou para efeitos de retenção directa de rendimentos¹¹. Existe um amplo consenso quanto à não aceitação deste imposto, pois que assenta, essencialmente, na indiferenciação dos bens on-line, e na insatisfatória correspondência entre o valor real dos bens transmitidos electronicamente e o número de bits que lhes correspondem¹².

A violação do princípio da neutralidade é de tal modo manifesta que, aquando da implementação deste imposto, poderia registar-se uma tendência para o desenvolvimento de tecnologias de compressão de ficheiros, e outros mecanismos destinados a reduzir a quantidade de informação contida numa transacção, com evidente detrimento da qualidade dos bens comprimidos.

Tome-se um exemplo:

A empresa A, com sede no país A, vende pela Internet ao senhor B, residente no país B, um jogo de computador para divertimento do filho deste, e ao senhor C, igualmente residente em B, um livro.

O livro, consoante o seu formato, pode ter entre 0,5 e 3 megabytes de informação, a que corresponde um preço comercial de 4.000\$00; o jogo, por seu turno, possui 30 megabytes de informação, e o valor comercial de 8.000\$00.

Uma vez digitalizados, não existem diferenças qualitativas entre ambos os bens, para além da manifesta diferença na quantidade de bytes que englobam, pelo que, tendo o jogo um valor comercial 2 vezes superior ao do livro, seria aquele efectivamente taxado, no mínimo, 10 vezes mais do que este, uma vez que a base tributável era superior nessa exacta medida. Consequentemente, a empresa A teria interesse em vender mais livros e desinteressar-se pelo ramo dos jogos de computador, que seriam deixados ao ramo do comércio tradicional.

Com a aplicação do referido Bit Tax, promover-se-ia quer a discriminação entre transacções on-line e transacções levadas a cabo nos termos tradicionais, quer mesmo dentro dos bens digitalizáveis, sendo portanto incompatível com a neutralidade da tributação.

Apesar de tudo, este imposto tem algumas vantagens que levaram à sua consideração:

¹⁰ Sobre o Bit Tax, e as razões do seu afastamento, veja-se, por todos, Relatório da Canada Customs and Revenue Agency (Revenue Canada), disponível em www.ccra-adrc.gc.ca, capítulo 4, ps. 3 e 4.

¹¹ A hipótese mais referida é sem dúvida a da utilização para efeito da tributação do consumo.

¹² Sucede mesmo que, um determinado bem (v.g. um livro ou um texto), e consoante o software de leitura utilizado para a sua conversão em texto (num processo contrário à digitalização), assim estará digitalizado num maior ou menor número de bits. Por exemplo, o ficheiro de um livro completo de 100 páginas, consoante o processador de texto utilizado, terá uma dimensão maior em número de bits se utilizar um processador de texto de elevada qualidade, do que se utilizar um processador de qualidade inferior.

- a) permitiria evitar a erosão da base tributável quanto a este tipo de comércio, uma vez que incide, ainda que em termos totalmente incongruentes, sobre toda e qualquer operação na Internet;
- b) seria implementável sem as dificuldades de outras opções de tributação, ainda que exigindo da parte dos ISP's (Internet Service Providers) e de outras entidades responsáveis por todo o sistema ligado à Internet, certas obrigações legais, nomeadamente o controlo das operações e a informação ao Fisco das entidades pagadoras e credoras do rendimento (se for tecnicamente possível identificar tais entidades¹³).
- c) reconhece que no "novo ambiente digital", o valor dos bens depende de modo crescente, da quantidade de informação que contenham, e que para certos efeitos (v.g. acesso via telemóvel à Internet), essa quantidade de informação transaccionada é mesmo o elemento fundamental na escolha pelo consumidor de um dado bem ou serviço.

Em resumo, e citando Antoine Glaize¹⁴, "...a tributação deve ter cuidado para não introduzir, "de facto" ou "de iure", distorções económicas susceptíveis de favorecer determinado operador ou produto no jogo económico".

O **Princípio da Justa Alocação dos factos tributários (e correspondentes receitas)**, resulta do Direito Internacional Tributário (sendo, em paralelo com a não dupla tributação, o objectivo fundamental daquele), e impõe que as soluções de implementação de um regime de tributação dos rendimentos derivados da actividade comercial realizada na Internet, considerem quer o critério da Fonte dos rendimentos, quer o da Residência da pessoa/entidade que auferir dos rendimentos, com vista a repartir, à escala global, a riqueza gerada¹⁵.

Para isso, não são admissíveis soluções de fácil implementação, mas totalmente injustas sob esta perspectiva, em particular, a opção veiculada por certos autores de basear a tributação no elemento residência do contribuinte (a sociedade que presta os serviços e vende os bens on-line), ou quaisquer outras que impeçam a repartição justa das receitas tributárias¹⁶. O mesmo sucede com a hipótese "Duty-free"¹⁷, que apenas poderia favorecer o desenvolvimento económico de países com um forte sector de ciber--empresas em detrimento dos restantes, e beneficiar o comércio electrónico face ao comércio tradicional.

¹³ O problema da desintermediação no comércio electrónico, a que adiante nos referiremos a propósito do terceiro princípio geral de tributação, exigiria (e porventura exigirá) a criação de mecanismos electrónicos automáticos de determinação e pagamento dos impostos, os quais, apesar de ainda não se encontrarem implantados, são exequíveis.

¹⁴ Op. cit., ponto 1.

¹⁵ Veja-se o exemplo que fornece Sérgio Pontes, Comércio Electrónico – Um problema de partilha fiscal internacional, Eurocontas, Out. 1999, a ps. 17 e 18. Nesse exemplo, o referido autor demonstra a injustiça da não consideração do Estado da Fonte dos rendimentos para efeitos da distribuição da tributação dos rendimentos obtidos com o comércio electrónico, por contraposição à consideração deste Estado para efeitos do comércio tradicional.

¹⁶ É a solução veiculada pelo U. S. Department of the Treasury, a ps. 16 (versão on-line), e que assenta essencialmente no critério da simplicidade de tributação. Colocam igualmente esta hipótese, Isabel Verlinden e Alain Verbeke (Coopers & Lybrand da Bélgica), Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts, European Taxation, Volume 38, number 2, 1998, a ps. 54 e 55. .

¹⁷ Segundo nos informa Sousa Franco, op. cit., p. 14, teria sido hipótese avançada pelo Governo Norte-Americano.

No que respeita unicamente à questão da fonte do rendimento, sua legitimidade e localização, a discussão reporta-se à identificação do local da fonte, enquanto país com o qual o rendimento gerado tem maior conexão económica¹⁸.

A dificuldade decorrente da implementação de soluções conformes com este princípio, decorre do carácter anacrónico dos conceitos de territorialidade e jurisdição¹⁹ face aos actuais desafios, pelo que também no caso, será complexa a análise de respostas às delicadas questões do novo comércio digital.

A adensar as discussões sobre a implementação deste princípio, estão ainda os cerca de 330 biliões de dólares movimentados pelo comércio electrónico²⁰, a tributar e distribuir sob a forma de imposições fiscais, entre as nações do mundo.

Atentas todas estas considerações, afigura-se como essencial a coordenação multinacional sobre as soluções a dar à tributação do comércio electrónico, de modo a obter uma solução justa e internacionalmente aceitável²¹.

Finalmente, o **Princípio** (ora denominado) da **Eficiência/Simplicidade/Viabilidade**, deduz das dificuldades naturais em implantar um sistema de tributação do comércio electrónico. Sistematizando a aplicação e modo de cumprimento dos anteriores princípios, tenta impôr soluções quanto à estrutura dos impostos sobre o rendimento que sejam compatíveis com o comércio electrónico²².

As dificuldades naturais nesta sede são assinaláveis, condicionando fortemente a viabilidade de muitas soluções:

- a) dificuldade de identificação do contribuinte – quando este não proceda a qualquer registo, quando se localize num país com o qual a troca de informações em sede fiscal seja diminuta ou inexistente, ou quando residente num paraíso fiscal;
- b) dificuldade em comprovar as operações realizadas e o seu conteúdo;
- c) dificuldade de identificar o utilizador (consumidor ou empresa) – impossibilidade de a administração fiscal controlar com um mínimo de rigor a fonte do rendimento;

¹⁸ Veja-se, sobre este assunto, Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional – Tributação das Operações Internacionais*, Almedina, Coimbra, 1997, ps. 253 e ss.. Diz-nos o ilustre Professor que “No sentido económico, a fonte equivale ao “capital” (em sentido amplo) donde brota o rendimento tributado, pelo que este se localiza no lugar em que é exercida a actividade ou em que são utilizados os factores de produção”. Distingue-se normalmente, para efeitos de tributação, entre a fonte de produção e a fonte de pagamento, enquanto formas de alargamento dos poderes tributários do Estado da Fonte.

¹⁹ Vide, quanto a isto, e em termos sistemáticos, Sousa Franco, op. cit. , p. 12 e Antoine Glaize, op. cit. ponto 2..

²⁰ É o valor que nos é dado pela OCDE, para 2001-2002, em OECD, *Progress Report: Taxation and Electronic Commerce*, p. 1.

²¹ Neste sentido, ver o Relatório da Canada Customs and Revenue Agency, op. cit., cap. 4, p. 3, bem como o Documento Orientador da Iniciativa Nacional para o Comércio Electrónico, acima referido, a respeito das medidas propostas sobre a tributação desta nova forma de comércio (p. 5758 e 5759, do Diário da República), e ainda Sousa Franco, op. cit., p. 14., que afirma: “A resposta deve ser europeia e global”.

²² Citando uma vez mais o Professor Sousa Franco, op. cit. p. 15: “Não se pode conceber um controlo das transacções ou rendimentos neste ambiente virtual efectuado pela típica administração tributária tarimbeira e de carimbo”.

-
- d) desintermediação – o comércio electrónico não requer a existência de retalhistas ou distribuidores, pelo que a tributação de não residentes deixa de possuir elementos que a justifiquem, e o controlo das operações e correspondentes pagamentos fica impossibilitado ou seriamente prejudicado²³.
- e) impossibilidade de identificação da localização da actividade que gera o rendimento²⁴.

Tudo isto complica a necessidade de implantar um sistema não penalizador de ciber--empresas de diferentes nacionalidades, pelo menos no seio da União Europeia, onde tais práticas seriam desconformes com o Direito Comunitário.

Assim, a solução a obter caracterizar-se-á pelo fácil lançamento, liquidação e cobrança (para a administração), a acessível compreensão (para os contribuintes), e não onerosidade (para o Estado), de modo a tornar plausível e rentável a tributação do comércio on-line (não podendo os gastos de implementação e controlo do sistema exceder os seus respectivos custos²⁵), mantendo a viabilidade deste (o empresário não pode ver-se confrontado com exigências tributárias que o impossibilitem, de facto, de realizar a sua actividade económica²⁶).

Para terminar, não deixaremos de recordar que é entendimento uniforme, entre as vários estudiosos desta matéria, de que a melhor garantia para o cumprimento dos referidos princípios (Neutralidade, Justa Alocação dos factos tributários e Eficiência/Simplicidade/Viabilidade), passa pela manutenção das regras actualmente existentes em sede de tributação internacional; só subsidiariamente, e por total falha de adaptação de tais regras será legítima a alteração da própria estrutura do sistema²⁷.

²³ Por exemplo: uma ciber-empresa de venda de software pode vender e transferir o seu produto directamente para o computador do consumidor sem utilizar sequer locais de armazenagem desse produto, no país do consumidor. Sobre o conceito de desintermediação e suas vertentes, vd. Relatório da Canada Customs and Revenue Agency, op. cit., cap. 4.2.4, p. 5.

²⁴ Sobre estas várias questões, veja-se OCDE, *Electronic Commerce...*, p. 6 e 7 (com uma interessante contraposição entre as características do comércio tradicional e do comércio electrónico), e Jeffrey Owens, *O Comércio Electrónico e a Fiscalidade*, in *A tributação face às relações internacionais e à utilização das novas tecnologias*, conferências promovidas pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, de 20 a 23 de Setembro de 1999, disponível on-line em www.dgci.pt, pps 5 e ss..

²⁵ Este aspecto é tão mais grave, quanto o Estado se encontra obrigado a não discriminar entre operações pequenas e operações de maior dimensão, devendo o mecanismo proposto contemplar todas elas, independentemente dos custos da sua execução.

²⁶ Como tal, não será admissível exigir aos ciber-empresários, a instalação de dispendiosos softwares, caso tal venha a ser tecnicamente realizável, para controlo das operações que realizem na rede.

²⁷ Os princípios tal como acima desenvolvidos, para além de todo o apoio em sede de instituições internacionais e administrações tributárias, receberam igualmente o unânime concordância da comunidade académica norte-americana, num abaixo-assinado intitulado *Appeal for Fair and Equal Taxation of Electronic Commerce*, disponível em www.ntanet.org, subscrita por vários especialistas universitários na área tributária. Veja-se, por elucidativa, a recomendação feita no Relatório da Canada Customs and Revenue Agency, op. cit., cap. 4.2, p. 10, onde se pode ler: "These concepts have existed for a long time, are well known, and have proved their usefulness. Priority should be given to considering these concepts and their applicability to electronic commerce before choosing to pursue alternative or new concepts".

Em sentido diverso, o Prof. Luc Hinnekens, *New Age International Taxation in Digital Economy of the Global Society*, in *Intertax – International Tax Review*, Volume 25, April 1997, Special Issue n.º 4, ps. 117 e ss., declara: "If the fiscal facts have become transnational, then the tax laws and institutions must also become international and operate internationally. ... whatever course of action is followed, it must deal with new global taxation principles". Embora não discordemos totalmente da opinião deste Professor, que aliás, em estudo ulterior, também referido, procede à aplicação do normativo actual às novas questões, não esquecemos quão difícil se apresentaria tal tarefa, agravada pela sedimentação e aceitação geral dos critérios básicos de tributação internacional.

De tudo o que se demonstrou, ser-se-ia tentado a concluir que ficariam de tal modo afastadas certas hipóteses de resposta, que o trabalho de análise e reflexão se simplificaria - nada de mais errado. Delimitado o fim que se pretende atingir, bem como os meios legitimamente admitidos, a tarefa afigura-se bem mais complexa, já que o comércio electrónico dificulta, pela sua natureza, a adequação destes meios àquele fim.

3. - RESIDÊNCIA

3.1. – Questão Prévia

A análise da tributação internacional do comércio electrónico, requer uma prévia delimitação do estudo entre:

1^a - Tributação dos rendimentos da actividade comercial on-line realizada entre Estados abrangidos pelos regimes decorrentes das convenções sobre dupla tributação – onde se analisará o normativo convencional;

2^a - Tributação dos rendimentos da actividade comercial on-line realizada entre Estados que entre si não celebraram convenções sobre dupla tributação – neste caso considerar-se-á o regime nacional vigente.

Destas duas vertentes, será dado maior relevo à primeira, não só pelo número de questões que coloca, como pela sua reconhecida importância, nos nossos dias, dada a disseminação de Tratados de Dupla Tributação. Assim, o presente trabalho encontra-se estruturado em torno do normativo convencional, analisando subsidiariamente, sempre que for relevante (e tal sucede as mais das vezes), o normativo nacional.

3.2. – A Residência – importância e caracterização

A residência possui no Direito Internacional Tributário, a importância que lhe é atribuída pela sua primazia metodológica na análise de uma situação, que apresente elementos de conexão entre duas ou mais jurisdições fiscais, e que exija a aplicação dos Tratados ou Convenções sobre Dupla Tributação²⁸.

O primeiro passo na abordagem de tais casos, passa pela determinação da residência de uma dada sociedade, no sentido que lhe é dado pela definição do artigo 3º/n.º 1/al. b) do Modelo de Convenção da OCDE (o qual, salvo referência em contrário, será daqui em diante o modelo abordado, sob o termo Modelo OCDE). Assim, uma sociedade com sede num dado país, passará a ser tributada nesse país pelo seu rendimento universal (worldwide-income) – regra da tributabilidade ilimitada²⁹ (artigo 4º/n.1 do CIRC), enquanto ao país de onde derivam directa ou indirectamente os seus rendimentos, será concedido o direito a tributar, apenas e somente mediante certos requisitos e face a certos rendimentos.

A determinação da residência de uma pessoa colectiva/sociedade é fundamental para a aplicação de normas convencionais contra a dupla tributação. Em sede convencional, é requisito impreterível à aplicação da norma, a fixação da residência num determinado país, com o que se permite o funcionamento da estrutura da

²⁸ Segundo o Relatório do Canada Customs and Revenue Agency, op. cit., cap. 4.2, p. 9, uma das formas pelas quais passa a prevenção da dupla tributação nos respectivos tratados, é precisamente "...by defining who is considered a resident for the purposes of claiming treaty benefits (e.g., tie-breaker rules in modern treaties solve the dilemma of dual-resident corporations)".

²⁹ Vide, Alberto Xavier, op. cit. ps. 201 a 204 e 243 e OCDE, TAG on Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits, The Impact of the Communications Revolution on the Application of "Place of Effective Management" as a Tie-Breaker Rule, Fevereiro 2001, ps. 3 e 4.

norma e delimitam os poderes tributários dos Estados envolvidos³⁰. Para tal, apenas poderá existir uma única residência (princípio da unicidade da residência³¹), sendo que ela será sempre necessária (necessidade de residência) para efeitos da norma convencional.

O comércio electrónico, pela sua natureza, permite pôr em causa esta exigência estrutural das normas convencionais. A sede/direcção efectiva é, nos termos do artigo 4º/n.º 3 do Modelo OCDE, o elemento que “desfaz as dúvidas”³² para cumprimento do princípio da unicidade da residência, significando, em regra, o local onde se reúne o conselho de administração de uma sociedade³³. Ora, no comércio electrónico é impossível desfazer certas dúvidas pois que, por exemplo, a realidade das tele-conferências pode tornar abstracto o local de reunião de uma sociedade. Acresce que, face à legislação interna da maioria dos Estados, não se poderá apurar com clareza a residência/sede de tais sociedades (é o que resulta, nomeadamente, da aplicação do artigo 2º/n.º 1/al. a) e 2º/n.º 3 do CIRC), donde podem resultar conflitos relativos às pretensões tributárias dos Estados.

A resolução destas eventualidades não é fácil: estando estabelecida a residência da sociedade face a duas jurisdições fiscais distintas, e posto que a reunião dos corpos sociais se realize on-line, deixa de ser aplicável a norma do artigo 4º/n.º 3 do Modelo OCDE, pelo que a alteração da redacção do mesmo será sempre necessária. Os termos de tal alteração, têm de passar pela aplicação de uma norma de preferência do género da que existe para as pessoas singulares – sistema quebra-*laços* efectivo (*tie breaker*)³⁴. Tal sistema assegura que a residência seja inevitavelmente reportada a um dado país, em último caso por via de comum acordo entre as Administrações Fiscais (alínea d) do n.º 2 do artigo 4º do Modelo OCDE). Assim, a sua aplicação às pessoas colectivas não inspiraria dificuldades de maior.

Antes desta última via, recorrer-se-iam a mecanismos prévios com tal fim, v.g. o local com maior volume de negócios (caso possa ser apurado), ou o local de reunião dos órgãos sociais referido no Registo Comercial (sempre que o local da “gestão efectiva” não pudesse ser claramente apurado)³⁵. Outra das hipóteses

³⁰ O mesmo sucede quanto ao conceito de Estabelecimento Estável, em muitas das normas convencionais, cuja estrutura apela para este conceito.

³¹ Diz-nos Alberto Xavier, op. cit., ps. 249 e ss que “...no sistema convencional, a residência só pode ser uma, de tal modo que se em face dos critérios da Convenção uma pessoa for considerada fiscalmente residente num Estado, passa a ser automaticamente “não residente” no outro, ainda que o estatuto de residente lhe seja atribuído pela lei interna deste último”.

Passará, como tal, a haver uma residência escolhida, e uma residência preterida (terminologia do Prof. Alberto Xavier).

³² Como salientam Richard Doernberg e Luc Hinnekens, ““the place of effective management” test focuses on determining the jurisdiction where corporate decisions are made” (p. 200). Vide, dos autores, *Electronic Commerce and International Taxation*, International Fiscal Association (IFA), Kluwer Law International, Dezembro de 1998.

³³ Existem outros factores, que permitem apurar a direcção efectiva, nomeadamente residência da maioria dos directores/gerentes ou do director/gerente principal, locais referidos na documentação interna da empresa como “centros de direcção”, importância respectiva das funções realizadas entre os dois países contratantes em análise, etc.. . Sobre esta problemática, veja-se o referido relatório da OCDE (Fev. 2001), ps. 12 e 13.

³⁴ Se, como nos dizem Richard Doernberg e Luc Hinnekens, “The tie-breaker provision ... with respect to corporate residence is the “place of effective management” (p. 201), não é menos verdade que este sistema quebra-*laços* não é, presentemente, eficiente, não sendo correcto falar da sua existência. E isto porque nem sempre conduz, contrariamente ao que sucede com o sistema correspondente para as pessoas singulares, a uma solução efectiva, podendo ficar efectivamente por apurar o verdadeiro local de direcção efectiva. Ora um sistema com tal fim, ou é efectivo (quebra verdadeiramente os *laços* de residência face a uma jurisdição), ou não é nada.

veiculadas, e que poderia não exigir alteração normativa, passaria por fazer acrescer aos comentários a cada artigo do Modelo OCDE, um comentário elucidativo do conceito “direcção efectiva”, que atenderia preferencialmente ao local onde são decididos os principais actos de gestão (por exemplo, aumentos de capital, emissões de títulos de crédito, ou outros actos de primordial importância para a sociedade)³⁶, relegando para critério supletivo o local de reunião do conselho de administração³⁷ e a sede estatutária. Para além destes critérios, pode ainda considerar-se viável o recurso aonexo económico entre os países contratantes, considerando a respectiva alocação dos factores de produção da empresa, enquanto contributo para fixação de residência única.

Quer a esclarecimento do conceito direcção efectiva, quer o eventual recurso a critérios alternativos de fixação da residência, são igualmente válidos em sede de Direito Interno. O primeiro, enquanto elemento interpretativo do n.º 3 do artigo 2º do CIRC, e os últimos enquanto regras a acrescer a tal artigo 2º, e critérios alternativos para efectiva evitação de duplas residências³⁸.

4. - FONTE

4.1. – A Tributação dos não residentes

É a propósito da tributação pelo critério da Fonte dos Rendimentos, que o comércio electrónico se mostra mais difícil de enquadrar nos modelos tradicionais de

³⁵ Esta última hipótese permite utilizar a certeza que deriva da sede estatutária, combinada com a veracidade que deriva do recurso ao critério da direcção efectiva. Mais uma vez, remetemos para a obra de Doernberg e Hinnekens (ps. 198 e ss.). A hipótese avançada é, igualmente, uma das várias que o recente relatório de Fevereiro de 2001, da OCDE, consagra. Aí se prevê como eventual norma tie-breaker, a criação de um mecanismo idêntico ao existente no Modelo OCDE para os indivíduos, i.e. composto por uma hierarquia de critérios que considere preferencialmente a direcção efectiva, com a seguinte sequência: 1º - Direcção Efectiva; 2º - Sede Estatutária; 3º - Local onde se verificasse maior nexoeconómico (equivalente ao Centro de Interesses Vitais, nas pessoas individuais), e finalmente 4º - Acordo entre Administrações Fiscais. Vd. op. cit., ps. 11-13.

³⁶ É este o sentido da inclusão, em 2000, do novo parágrafo 24 nos comentários ao artigo 4º do Modelo OCDE, cuja redacção original é a seguinte:

24. The place of effective management is the place where key management and commercial decisions that are necessary for the conduct of the enterprise's business are in substance made. The place of effective management will ordinarily be where the most senior person or group of persons (for example a board of directors) makes its decisions, the place where the actions to be taken by the enterprise as a whole are determined; however, no definitive rule can be given and all relevant facts and circumstances must be examined to determine the place of effective management. Na enterprise may have more than one place of management, but it can have only one place of effective management at any one time.

³⁷ É a solução admitida pela Câmara do Comércio Internacional, Tax issues and ramifications of electronic commerce, Documento 180/421, Dezembro de 1999, disponível em www.icc.org. Parece-nos porém que, atendendo à natureza das normas tributárias convencionais – delimitação/“distribuição”/repartição dos direitos de tributar entre os Estados contraentes, e não atribuição de competências tributárias – , tal solução não seria incompatível com a hipótese do mútuo acordo entre as administrações fiscais, enquanto solução última para a questão da residência das pessoas colectivas.

³⁸ A utilização de presunções ilidíveis pode, nesta sede, ser outra das alternativas a explorar na ordem interna, entendendo-se existir “direcção efectiva” da empresa em Portugal, quando residam no nosso país mais de metade dos membros do conselho de administração, ou órgão de gestão da empresa.

Outra solução a considerar seria, como pretende Sérgio Pontes, op. cit., ps. 19 e 20, determinar, sem mais, a residência da empresa com base “...na residência dos accionistas, directores, empregados ou compósito dos três”. Ora, com o devido respeito, tal solução merece alguns reparos:

- no que concerne a sociedades cotadas na bolsa, é praticamente impossível saber quem são, em cada momento, os accionistas actuais de uma empresa – a residência dos accionistas em nada nos auxiliaria;
- se os accionistas forem ser empresas, o esforço será redobrado posto ser imperioso fixar previamente a residência de tais empresas;
- no que concerne à residência dos directores, só através de regras como a acima por nós enunciada, poderá evitar-se uma solução injusta e casuística;
- quanto à residência dos empregados, posto que o comércio electrónico é por natureza desmaterializado, será difícil apurar seja o que for.

tributação³⁹. E isto porque, ou se adoptam soluções internacionalmente justas, de repartição de receitas fiscais entre os países envolvidos no comércio electrónico, ou a erosão da base tributária neste segmento do mercado, pode acabar por ser contrabalançada pelo acréscimo do nível de tributação nos segmentos que não são atingidos pela revolução da Sociedade de Informação⁴⁰.

A tributação pela Fonte, i.e. a tributação de não residentes, efectua-se legalmente por uma de duas vias:

- tributação de todas as categorias de rendimento imputáveis a um Estabelecimento Estável situado no País da Fonte⁴¹ - Tributação Sintética;
- tributação por retenção na fonte a taxas liberatórias, por certos rendimentos obtidos nesse país (rendimentos cuja fonte se situa nesse país) – Tributação Analítica⁴².

Estes dois modelos de tributação exigem, no que concerne ao comércio electrónico, actualização das premissas em que assentam. No primeiro modelo, é o próprio conceito de Estabelecimento Estável que surge em crise; quanto ao segundo, as dúvidas reportam-se à qualificação dos rendimentos, posto que, consoante a interpretação e qualificação destes, assim estarão ou não sujeitos à tributação analítica referida.

4.2. – Estabelecimento Estável

O desenvolvimento teórico do conceito de Estabelecimento Estável (daqui em diante E. E.), não impede que seja difícil o seu tratamento em relação ao novo mundo digital, quando adaptado à prática, como se poderá constatar com o seguinte exemplo:

A empresa A, com residência no país A, vende bens e serviços digitalizáveis pela Internet, a consumidores do país B. Para tal, utiliza um "server" próprio, localizado no país B, onde aloja o seu Site. A empresa A não possui no país B qualquer elemento que configure um Estabelecimento Estável (instalações, empregados, escritório, etc...).

Como vislumbrar então a existência de E. E. ? Embora nada o exija, a Justiça na repartição das receitas fiscais, intimamente ligada ao princípio da justa alocação dos factos tributários, demonstra a necessidade de uma atenta análise no sentido de apurar a existência ou não de tal E. E.⁴³.

³⁹ Conforme reconhecem Doernberg e Hinnekens, op. cit., p. 198, "...electronic commerce tests traditional notions of source-based taxation".

⁴⁰ É um dos alertas feitos pelo Prof. Sousa Franco, op. cit., p. 15, que refere essas áreas como sendo a tributação imobiliária e a do trabalho menos qualificado. Termina o seu raciocínio afirmando: "Quando tudo o resto foge, é isto o que resta – com crescente injustiça e ineficiência fiscal".

⁴¹ Sobre a tributação dos não residentes com Estabelecimento Estável, veja-se, em geral, o trabalho de Figueiredo, José Manuel, A Tributação das Sociedades Não Residentes com Estabelecimento Estável em Portugal, Relatório apresentado no Curso de Mestrado 1996 - 1997, Faculdade de Direito de Lisboa, 1997.

⁴² É a terminologia adoptada pelo Prof. Alberto Xavier, op. cit., p. 351 e 352, e seguida por José Figueiredo, op. cit., ps. 7-10. Enquanto a tributação sintética é feita pelos resultados líquidos, a tributação analítica, por sua vez, é feita pelos resultados brutos, utilizando, preferencialmente, o mecanismo da retenção definitiva na fonte (ou liberatória). As razões de tais diferenças bem como os termos em que processam, podem ver-se na referida obra daquele ilustre Professor, a ps. 362 e 363, e 351 a 389, respectivamente.

Sobre estes dois modelos de tributação e sua distinção, veja-se, em termos elucidativos, Doernberg e Hinnekens, op. cit., p. 106, nota 178.

O conceito de E. E. compreende duas previsões típicas, a saber: Instalações Fixas (physical permanent establishment) e Agentes Dependentes (agency permanent establishment)⁴⁴.

4.2.1. – Instalações Fixas

4.2.1.1. - Server

O “server” (mega-computador onde se aloja o web site), localizado no país B constituirá um Estabelecimento Estável? Vejamos na **perspectiva convencional** e posteriormente na perspectiva nacional..

Qualquer instalação fixa compõe-se de uma vertente espacial/material, outra, a vertente temporal (ambas decorrentes do adjectivo “fixa”⁴⁵), e ainda de uma vertente funcional (exercício da actividade da empresa). Enquanto máquina, o server cumpre o primeiro dos requisitos^{46 47}; porém, a sua localização amovível, a possibilidade de ser temporariamente desafecto à actividade comercial, bem como

⁴³ Como realça correctamente Sérgio Pontes, op. cit., p. 18, “... manter o actual princípio do estabelecimento estável intacto, pode ser inaceitável para os Estados importadores líquidos de comércio electrónico...”.

⁴⁴ Veja-se, por todos, Klaus Vogel, *On Double Taxation Conventions*, Kluwer International, Third Edition, 1996, ps. 280 a 282. Em Portugal, a expressão utilizada pelo CIRC para agente dependente, é “representação permanente” (artigo 4º/n.º 5 do CIRC). O Prof. A. Xavier distingue, a propósito deste conceito no Direito Português, entre estabelecimentos reais (art. 4º/n.º 5/1ª parte) e estabelecimentos pessoais (artigo 4º/n.º 5/2ª parte e n.º 7).

⁴⁵ Veja-se sobre estes elementos, Doernberg e Hinnekens, op. cit., ps. 134 e 135, comentários 4 e 5 ao artigo 5º do modelo OCDE, José Figueiredo, op. cit., p. 22 e 23 (embora sem idêntica terminologia), e, finalmente Klaus Vogel, op. cit., p. 283.

⁴⁶ Cfr. o comentário 10 ao artigo 5º do Modelo OCDE, especificamente direccionado para o equipamento automático através do qual a empresa exerça actividade comercial efectiva (i.e. para além da mera montagem inicial). No entender do Committee on Fiscal Affairs da OCDE, quer o comentário 10, quer o comentário 2 ao artigo 5º permitem leituras do regime do Modelo que prescindem do elemento humano. Cfr. OCDE - CFA, *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*, Dezembro 2000.

⁴⁷ Pouco importa, para a verificação do conceito de E. E., que o server seja propriedade da empresa ou de um ISP estabelecido no país do consumidor, ao qual a empresa aluga espaço na memória do mesmo. É o que resulta, em nossa opinião, do comentário 4 do artigo 5º do Modelo OCDE. (Cfr. Klaus Vogel, op. cit. ps. 283 e 284, 286 e 287).

Contudo, e segundo o CFA (Committee of Fiscal Affairs) da OCDE, *The application of the permanent establishment definition in the context of electronic commerce: proposed clarification of the commentary on article 5 of the OECD Model Tax Convention – Draft for Comments* (1999), p. 3 e *The application of the permanent establishment definition in the context of electronic commerce: proposed clarification of the commentary on article 5 of the OECD Model Tax Convention – Revised Draft for Comments* (Março 2000), p.4 – 6 (ambos trabalhos de desenvolvimento dos comentários ao artigo 5º), não é indiferente tal questão posto que, em regra, não resulta dos contratos celebrados com os ISP's, a disponibilidade do server ou de espaço no mesmo, mas tão só a instalação do web site da empresa no server do ISP.

Com todo o respeito, não podemos deixar de discordar com tal opinião. Na realidade, mesmo quando não é directamente negociada uma determinada quantidade de espaço no server, ainda assim a instalação do site corresponde sempre a uma disponibilização do espaço correspondente à dimensão do site instalado. Isto é, o ISP, ao vincular-se a admitir o site no seu server (*hosting the site*), está a auto-limitar a sua capacidade de memória no mesmo, que fica disponibilizada para a actividade promovida pelo site.

No nosso sentido, vide um dos comentários apresentados à OCDE (parágrafo 23 do *Revised Draft*), bem como Doernberg e Hinnekens, op. cit., p. 137, que dão nota do comentário da Administração Tributária Austríaca, relativamente à aplicação do conceito de Estabelecimento Estável a um server. Segundo as autoridades austríacas, haverá E. E. quando uma empresa residente no estrangeiro utiliza, através do respectivo site, um server situada na Áustria que seja de sua pertença ou mantido por um ISP com residência na Áustria. Igualmente de ver o estudo de Vários Autores, sobre vários países, (Baker & McKenzie), *International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce*, in *International Tax Review* (Intertax), n.º 25, special issue n.º 4, April 1997, p. 134 (Christian Brodersen – Alemanha).

o carácter das operações que desenvolve, podem inviabilizar a configuração como E. E..

Parece, apesar de tudo, que a interpretação pode ultrapassar estas barreiras:

- a) sendo amovível o server, conquanto se constate um certo grau de permanência (comentário 2 ao artigo 5º do Modelo OCDE) relativamente a uma área delimitada (no caso do server, e pela sua natureza, o território de um Estado)⁴⁸, será porventura possível a sua aceitação enquanto “instalação fixa”;
- b) na questão da precariedade temporal do server, deverá lembrar-se que nenhuma regra exige um período fixo de tempo, bastando “...que o equipamento permaneça num determinado espaço” (com. 5 do artigo 5º do Modelo OCDE). Como refere expressamente o comentário 6 ao artigo 5º do Modelo OCDE, “Se a instalação não tiver sido criada com fins meramente temporários, pode constituir um estabelecimento estável mesmo que tenha existido de facto por um período de tempo muito curto, dada a natureza específica das actividades da empresa...”⁴⁹.

É o carácter das operações desenvolvidas a questão mais problemática⁵⁰. Nada pressupõe, na realidade, que o server seja utilizado para as actividades principais da empresa, podendo muito simplesmente servir de armazém de bens digitalizados, prontos a seguir após a consumação de uma transacção. Nestes casos, entende-se que falta à actividade desenvolvida um carácter imediatamente produtivo, antes possuindo natureza preparatória ou auxiliar, nos termos do artigo 5º/n.º 4 do Modelo OCDE⁵¹. O problema deriva da facilidade com que se coloca noutro server, o software capaz de desenvolver a actividade principal (num server colocado noutro país ou mesmo num paraíso fiscal).

⁴⁸ Doernberg e Hinnekens, op. cit., a ps. 138 e 139, apoiam esta ideia, embora baseados na interpretação jurisprudencial de certos Estados, para casos análogos (embora não reportados ao comércio electrónico). Tais casos baseiam-se na constatação de uma área delimitada (um mercado, uma floresta, ou uma área de exploração) onde se localizaria o E. E.. No nosso caso, e uma vez que as operações “daquele server” visam todo um território nacional, também a delimitação sua localização devia ser nacional, não constituindo tal facto impedimento à existência de E. E.. Como refere o CFA da OCDE, nos *Revised Drafts*, p. 7, “The location of a server is, however, irrelevant to the customer of an e-commerce operation...”; daqui se conclui que a natureza fixa do E. E. não deve ser interpretada de modo rigoroso, atendendo a natureza deste tipo de comércio. Apesar de reconhecer este facto (a propósito de outra questão), o CFA permanece intransigente no elemento espacial “fixo”, pelo que consequentemente nos afastamos de tal opinião.

No sentido por nós proposto, e valendo-se de A. Skaar, vd. Klaus Vogel, op. cit., p. 286 – 24a.

⁴⁹ Quer a amovibilidade, quer a precariedade temporal, quando intencionalmente “provocados” pelo contribuinte, como forma de ultrapassar a qualificação como E. E., podem ser objecto de medidas anti-abuso, como a constante do artigo 38/n.º 2 da LGT, que evitarão o contorno da lei, repondo a situação evitada, em sede convencional.

⁵⁰ Vejam-se a este propósito o Relatório OCDE, *Electronic Commerce...*, ps. 24 e 25, Verlinden e Verbeken, op. cit., p. 51, Vários Autores, (Baker & McKenzie), *International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce*, in *International Tax Review (Intertax)*, n.º 25, special issue n.º 4, April 1997, p. 138 (Pierre-Yves Bourtourault – França).

⁵¹ Em desenvolvimento do disposto no n.º 4 do artigo 5º do Modelo OCDE, o CFA, quer nos *Drafts*, p. 4, quer nos *Revised Drafts*, p. 8, desenvolve esta temática, enunciando algumas actividades que serão, em regra, auxiliares no comércio electrónico:

- fornecimento de links entre consumidores e empresa;
- publicidade aos produtos da empresa;
- fornecimento de informação.

Tais reflexões vieram dar origem a uma proposta de aditamento de novos comentários ao artigo 5º, dos quais realçamos o comentário 42.7, onde se enunciam estas e outras espécies de actividades preparatórias. Cfr. OCDE - CFA, *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5*, Dezembro 2000.

Em nossa opinião, sendo incontornável a consideração das actividades desenvolvidas pelo server, é igualmente óbvia a conclusão de que só existindo dissonância legal e interpretativa quanto a esta questão, fará sentido deslocar o server principal para outro Estado. No caso oposto, e controlado o fenómeno da evasão fiscal por utilização de paraísos fiscais, apenas funcionarão as regras do regular funcionamento do mercado, sendo a localização dos servers para efeitos fiscais, baseada na maior ou menor tributação (ficando vedada a hipótese não tributação) segundo um planeamento fiscal legítimo.

À luz do **Direito Interno Português**, parece resultar mais facilitada a qualificação como Estabelecimento Estável do server situado em Portugal, posto que, dos elementos que referimos, a acessoriedade das actividades desenvolvidas bem como o carácter imediatamente produtivo das mesmas não são requisitos da qualificação como instalação fixa (arts. 4º/n.º 5 (em conjugação com o artigo 3º/n.º 3), 4º/n.º 6 e 4º/n.º 7 do CIRC)⁵². Assim, a questão suscitada surge ultrapassada em sede interna, por um conceito mais amplo que permite ao Estado Português assegurar direitos de tributação, uma vez ultrapassada a abordagem em sede de direito convencional⁵³.

Existe contudo uma situação em que a existência de E. E. é mais facilmente observável – trata-se da consideração dos servers como Instalações fixas do próprio ISP, quando este resida noutro país que não aquele onde se situa o server.

Neste caso, as actividades desenvolvidas (que relativamente às ciber-empresas eram meramente acessórias ou auxiliares) são aqui primordiais, posto que configuram o exercício da actividade de tal ISP. Como esclarece o *Revised Draft* da OCDE, após enunciar um conjunto de actividades ditas auxiliares ou preparatórias, "...where such functions (activities) form in themselves an essential and significant part of the commercial activity of the enterprise as a whole...these would go beyond the activities covered by paragraph 4 and if the equipment (o server, entenda-se) constituted a fixed place of business of the enterprise, there would be a permanent establishment"⁵⁴.

4.2.1.2. – Site

Em sede do direito comercial, o site pode desempenhar um papel em muito idêntico ao desempenhado pelo Estabelecimento Comercial, o que se explica pela sua estrutura funcional, apesar de esta não englobar elementos materiais. Cada estabelecimento comercial apresenta-se como tal, e acima de tudo, enquanto unidade económica, o que permitirá, porventura, englobar a realidade digital que é o site.

Para efeitos tributários porém, a existência material do E. E. é própria do conceito, não sendo possível qualquer qualificação contrária, salvo para o caso dos agentes dependentes. A exigência de instalações "materiais" (*facilities*), é como tal, parte integrante de um conceito elaborado com base em distintos pressupostos sobre a

⁵² Sobre o carácter mais amplo do conceito de Estabelecimento Estável na ordem interna, veja-se António Beja Neves, *Conceito de Estabelecimento Estável*, Fisco, n.º 29, Mar. 1991, ps. 35-37.

⁵³ Atendendo, uma vez mais, à natureza das normas do direito tributário internacional.

⁵⁴ OCDE, *Revised Draft*, p. 8. Veja-se igualmente o *Draft* da OCDE, p. 4, e Relatório sobre Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5, Dezembro 2000 (onde se referem propostas de comentários, que acentuam este aspecto). A lógica inerente aos servers, enquanto E. E. relativamente a estas entidades (ISP residentes no estrangeiro), aplica-se igualmente aos routers e outras ligações entre redes digitais locais, quando se situem num espaço físico delimitado, posto que em ambos os casos estamos diante de instrumentos "fixos" da actividade do ISP. Neste sentido, Verlinden e Verbeken, op. cit., p. 52, Doernberg e Hinnekens, op. cit., p. 142, e Cristian Brodersen (Alemanha) e Geoffrey A. Kay (Reino Unido), op. cit., ps. 134 e 141, respectivamente.

actividade comercial^{55 56}. Acresce que qualquer site tem que se encontrar instalado num dado server, pelo que servirá de atalho buscar o local do server, para aí conceber uma instalação fixa.

Esta questão surge resolvida nos presentes termos quer no direito convencional, quer no direito interno.

4.2.1.3. – Computador do Consumidor

Tal como não é configurável um aparelho Fax ou um telefone como E. E. de uma empresa não residente no estrangeiro (posto ser um mero instrumento de comunicação sem qualquer carácter produtivo, e portanto não sendo, directa ou indirectamente gerador de lucros para tal empresa), não é igualmente viável um entendimento diferente para o computador. A isto sempre acresceria a inexistência de qualquer garantia do carácter habitual da actividade, uma vez que o computador em análise está dependente da disponibilidade única do consumidor, que pode nem sequer o utilizar.

4.2.1.4. – Infra-estruturas de Telecomunicações

Em virtude de ser um instrumento de mera transporte da informação veiculada on-line, as infra-estruturas de comunicações (cabos, linhas telefónicas, etc...) não possuem relevância tributária suficiente, não se qualificando, aparentemente, como uma instalação fixa de negócios (art. 5º/n.º 4 Modelo OCDE). Já será natural concluir de tal modo se, em lugar de uma ciber-empresa, estivermos diante uma empresa de telecomunicações ou um ISP, uma vez que, face à sua actividade, tais estruturas adquirem vital importância⁵⁷.

⁵⁵ Sobre este assunto, veja-se CFA, *Drafts*, p. 3. Para a situação na legislação interna de vários países, vd. Vários Autores (Baker & McKenzie), *International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce*, in *International Tax Review (Intertax)*, n.º 25, special issue n.º 4, April 1997, p. 123 (J. Pat Powers - EUA), e p. 127 (Mohirito Murata – Japão). A mais focada análise a este respeito é feita, no mesmo estudo, por Christian Brodersen – Alemanha, que esclarece: “The current definition of a PE was devised in the pre-Internet age. Consequently, the focus is on physical aspects, such as use of facilities, maintenance of stock of goods or merchandise, maintenance of a fixed place of business...”.

⁵⁶ Altamirano, op. cit., p. 56, apresenta duas razões pelas quais o site não é configurável como instalação fixa:

não faz uso de bens materiais, pelo que não pode ser lugar de negócios;

a “propriedade” da página é distinta da propriedade do servidor (bem material), no qual aquela se encontra instalada.

Ainda segundo o autor, tal decorre de o Modelo OCDE exigir uma conexão económica suficientemente intensa, que o site manifestamente não possui, por não existir uma base fixa de negócios.

No seu relatório de Dezembro de 2000 sobre o artigo 5º, o Committee on Fiscal Affairs sugere o aditamento de um novo comentário a este artigo, o comentário 42.1, cuja redacção proposta seria a seguinte:

“Whilst a location where automated equipment is operated by an enterprise may constitute a permanent establishment in the country where it is situated, a distinction needs to be made between computer equipment, which may be set up at a location so as to constitute a permanent establishment under certain circumstances, and the data and software which is used by, or stored on, that equipment. For instance, na Internet web site, which is a combination of software and electronic data, does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a “place of business” as there is no “facility such as premises or, in certain circumstances, machinery or equipment” as far as the software and data constituting that web site is concerned.”. Cfr. OCDE - CFA, *Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5 (Dez./2000)*.

⁵⁷ Vd. Verlinden e Verbeken, op. cit., p. 52, Christian Brodersen (Alemanha), op. cit., p. 133, e Doernberg e Hinnekens, op. cit., p. 140 e ss.. Este autor dá-nos conta do caso Pipeline, decidido na Alemanha pelo BFH (24/02/1997), em que uma empresa cuja actividade económica se traduzia no

Face ao **direito nacional**, e uma vez que é considerado legalmente irrelevante o carácter imediatamente produtivo da actividade desenvolvida, poderá a solução ser distinta ?

Não nos parece, ainda que com dúvidas. O carácter auxiliar ou preparatório da actividade, apesar de não relevar para afastar o conceito de E. E., exige ainda assim, que os actos auxiliares da instalação se insiram na actividade económica da empresa (objecto da actividade). Tal será assim, sob pena de qualquer acto com repercussão económica na empresa, ainda que não consista, nem contribua para o exercício da actividade daquela, e praticado por uma qualquer instalação com mínima regularidade, originar desde logo o surgimento de um E. E. - conjugação do artigo 3º/n.º 3, com o artigo 4º/n.º 5 CIRC^{58 59}.

4.2.1.5. – Armazéns de bens

Na situação mais próxima do comércio tradicional, incluem-se os casos em que o pedido ou encomenda são efectuados on-line, com respectivo pagamento do preço do bem, sendo posteriormente tais bens entregues em mão na residência do consumidor comprador, levantados por este num armazém preparado para o efeito, ou até recebidos por via postal.

Para o regime convencional, tais armazéns de bens onde se acumulam os bens encomendados, configuram o caso típico da actividade preparatória ou auxiliar (artigo 5º/n.º 4/a) Modelo OCDE). Contudo, tais casos limitam-se, estritamente, às soluções aí contempladas, ficando afastadas situações que ultrapassem a mera armazenagem, exposição ou entrega (em que a excepção deixa de funcionar)⁶⁰. Reconhecida, como está, a habitual prestação de serviços complementares (v.g. acompanhamento de instalação, serviços pós-venda em geral, etc...), já não deixará de se vislumbrar um E. E.⁶¹.

Contudo, realce para o facto de que para o Modelo ONU, as instalações com tais fins (os previstos no artigo 5º/n.º 4/al. a) Modelo OCDE) não são excepcionadas, pelo que um agente ou uma instalação que as desenvolva, qualificar-se-ão com E. E.⁶².

transporte de petróleo, utilizava um oleoduto que atravessava o território alemão, e que se encontrava à sua disposição. Considerou o tribunal que tal oleoduto, operado automaticamente, representava para a empresa, em face da actividade desenvolvida, um E. E., apesar de em caso análogo (datado de 1978) ter deliberado em sentido oposto pelo facto da actividade desenvolvida não ser o transporte de petróleo. Daqui conclui o autor que idêntico entendimento pode ser feito para o comércio electrónico, considerando a existência de instalação fixa para as empresas de telecomunicações e ISP's, mas já não para as ciber-empresas.

⁵⁸ Como se imputariam, aliás, tais rendimentos a esse E. E. ? Que justificação económica existiria para a sua tributação, quando o elo de relação se esgota na utilização de infra-estruturas alheias ?

Apesar do reparo feito por Klaus Vogel, op. cit., p. 289, ao afirmar que para existir E. E. é apenas relevante a contribuição para a actividade geral da empresa (enterprise's overall purpose), ainda assim duvidamos da qualificação das referidas infra-estruturas como E. E., posto inexistir, por completo, qualquer exclusividade no uso de tais equipamentos (infra-estruturas), e não estarem na disposição da empresa.

⁵⁹ É igualmente a situação face ao direito alemão, segundo Christian Brodersen, op. cit., p. 136, que afirma: "a non-treaty-protected enterprise should be wary of ... renting telecommunications equipment or lines.

⁶⁰ Vd. Klaus Vogel, op. cit., ps. 319 e 320.

⁶¹ Klaus Vogel, op. cit., p. 317.

⁶² Estes casos não constam, pura e simplesmente, do elenco de situações do n.º 4 do artigo 5º do Modelo ONU, não entrando igualmente no conceito residual da alínea e) do mesmo número. Neste sentido, Klaus Vogel, op. cit., ps. 323 e 324, e José Figueiredo, op. cit., p. 42.

As conclusões referidas podem ser estendidas aos equivalentes modernos de tais armazéns – os Mirror Sites (computadores situados no interior de um dado país, que alojam os produtos digitalizados transaccionados, e a partir dos quais podem efectuar-se os downloads com maior rapidez e segurança na ligação).

O **Direito nacional** por sua vez, engloba sem grandes dificuldades estas realidades no conceito de E. E., atenta a maior amplitude do conceito face à definição do Modelo OCDE, o que pode traduzir-se num elemento de conexão (e consequente legitimidade tributária na Fonte), na situação de inexistência de Tratado de Dupla Tributação com o país de Residência.

4.2.2. – Agentes Dependentes

A aplicação do conceito E. E. ao comércio electrónico, envolve ainda considerar a eventual existência de Agentes Dependentes na estrutura deste. Assim, e contrariamente ao que sucede com as Instalações Fixas, a existência material não é requisito para a verificação da existência de E. E..

O Agente Dependente assume a natureza de E. E. de uma dada empresa, sempre que detenha poderes para a vincular no exercício de actividades comerciais principais^{63 64}, e exerça tais poderes com habitualidade⁶⁵ (artigo 5º/n.º 5 Modelo OCDE). No entanto, o Agente Dependente não terá tal natureza de E. E. se, à luz do Modelo OCDE, exercer tais actividades de modo independente (jurídica e economicamente), e agir no exercício normal da sua actividade (artigo 5º/n.º 6 Modelo OCDE)⁶⁶. O mesmo sucederá se as actividades desenvolvidas tiverem carácter meramente auxiliar ou preparatório (por força do n.º 4 do artigo 5º, expressamente ressalvado pelo n.º 5 do mesmo artigo)⁶⁷.

4.2.2.1. – ISP's (Internet Service Providers)

⁶³ O comentário 32 ao artigo 5º do Modelo OCDE refere que a consideração da existência de “agentes dependentes” se faz “...para pessoas que, em virtude da amplitude dos seus poderes ou da natureza das suas actividades, vinculam a empresa em actividades comerciais de uma certa dimensão no Estado em causa”.

⁶⁴ Como elucidam Avery Jones e David A. Ward, numa análise interessante sobre o tema: “the agency provisions in Paragraphs 5 and 6 therefore only have effect if there is no physical presence (em termos de instalação fixa, entenda-se) in the sense of the earlier paragraphs”. Mais em concreto sobre o objecto dos parágrafos (números) 5 e 6, acrescentam: “the issue which the Model addresses is essentially whether the presence of the agent in the other state creates a permanent establishment of the foreign enterprise, or whether, assuming that the agent has a place of business in that state..., it is merely the place of business of the agent, which does not constitute a permanent establishment of the foreign enterprise” (ps. 154 e 155).

Dos autores, *Agent as Permanent Establishment under OECD Model Treaty Convention, European Taxation, Volume 33, n.º 5, 1993*. Ainda neste estudo veja-se, com muito interesse, a conclusão de que o parágrafo 5 (número 5, entenda-se) foi elaborada na lógica dos países de civil law (como o nosso), causando sérias dificuldades interpretativas e de aplicação em sede de common law (ps. 160 e ss.).

Vide ainda, finalmente, sobre as características dos agentes dependentes, Klaus Vogel, op. cit., ps. 329 e ss. (em particular p. 331).

⁶⁵ Como referem Doernberg e Hinnekens, op. cit., p. 146, “The requirement that the authority be “habitually exercised” reflects the “permanence” aspect of the permanent establishment concept”.

⁶⁶ O comentário 37 e 38 ao artigo 5º do Modelo OCDE, esclarece acerca da complementariedade dos factores – exercício normal da actividade e independência jurídica e económica.

Vd. Avery Jones e David A. Ward, op. cit., ps. 163 e ss., onde é nomeadamente referida a origem histórica do parágrafo 6 do artigo 5º.

⁶⁷ Vd. Avery Jones e David A. Ward, op. cit., p. 155, José Figueiredo, op. cit., ps. 23, 24 e 41 (contrapondo o actual regime tributário nacional com o anterior, e com o regime do Modelo OCDE), e comentário 33 ao artigo 5º do Modelo OCDE.

A qualificação dos ISP's enquanto agentes dependentes, pressupõe a capacidade daqueles vincularem (bind) a ciber-empresa a que prestam serviços⁶⁸, fazendo-o com habitualidade, e sendo económica ou juridicamente dependentes desta. Nos termos esclarecedores de Avery Jones e David A. Ward, e aplicando-os ao nosso caso, o ISP só constituirá E. E. da ciber-empresa quando "...tiver, e exercer com habitualidade, autoridade suficiente para concluir contratos vinculando a empresa" (the principal)⁶⁹.

Considerando a situação em análise, verificamos que os ISP's se limitam, na quase totalidade dos casos, a fornecer serviços de acesso à Internet ou similares, a várias empresas (e outras entidades) que pretendam desenvolver actividade on-line. Aqui, eventuais elementos contratuais que demonstrem poderes de representação tendem a estar ausentes, e a existirem, não deixarão de se reportar a actividades meramente auxiliares ou secundárias, relativamente à actividade comercial desenvolvida pela ciber-empresa não residente⁷⁰.

A verificação de um E. E. na modalidade de agente dependente, não tenderá pois a funcionar relativamente aos ISP's, tanto mais que os contratos no âmbito do comércio

electrónico tendem a ser definidos, formalizados e muitas vezes mesmo integralmente cumpridos on-line, sem qualquer intervenção para além do consumidor e da ciber-empresa⁷¹.

Registe-se finalmente que, mesmo existindo um exercício pelos ISP's de actividades primordiais relativamente à actividade que é objecto da ciber-empresa, ainda assim, se exigiria a constatação da dependência económica (pelo menos) dos mesmos face aquela, sob pena de se entenderem em actuação no regular exercício da sua actividade^{72 73}, o que os exclui, nos termos do n.º 6 do artigo 5º do Modelo OCDE, da qualificação de E. E..

Em sede de Direito Nacional contudo, impõem-se em nossa opinião alguns reparos a esta análise - isto porque as actividades de carácter acessório, preparatório ou auxiliar não deixaram de permitir a consideração do conceito de E. E., igualmente quanto aos agentes dependentes (artigos 17º/n.º 2 CIRS e artigo 4º/n.º 5 CIRC)⁷⁴.

⁶⁸ Tal capacidade de vincularem a empresa não exige necessariamente que celebrem contratos em nome dela, bastando-se com a celebração de contratos que a afectem, ou mesmo com a sua negociação em termos totalmente perfeitos, e em que a empresa se limite à formalização final (através da sua assinatura). Vd. Alberto Xavier, op. cit., ps. 270 e 271.

⁶⁹ Op. cit., p. 161.

⁷⁰ A actividade em causa é um dos requisitos necessários, encontrando-se desenvolvido no comentário 33 ao artigo 5º do Modelo OCDE.

⁷¹ Como realça J. Pat Powers (E.U.A.), op. cit., p. 123: "...the Internet Service Provider should not be liable to collect withholding or other federal taxes (reporta-se ao caso norte-americano) any more than the phone company would be when a customer places an order to a foreign seller by phone or facsimile".

⁷² Embora o comentário 37 ao artigo 5º do Modelo OCDE pareça distinguir "exercício normal da sua actividade" e dependência económica ou jurídica, o comentário 38 reaproxima ambos os aspectos do n.º 6 do artigo 5º: "Não se pode afirmar que uma pessoa actua no normal exercício das suas actividades se, em lugar da empresa, ela executar actos que relevam economicamente mais da esfera da referida empresa do que da esfera das suas próprias operações comerciais".

⁷³ Veja-se, neste sentido, Doernberg e Hinnekens, op. cit., ps. 148 e 149. Diz-nos ainda J. Pat Powers, op. cit., p. 123: "The company providing the server would probably be treated as independent agent, if it is an agent at all".

⁷⁴ Vd. António Beja Neves, op. cit., p. 36 e José Figueiredo, op. cit., ps. 23, 24 e 41.

Se porém, a prática de actos não imediatamente produtivos (não essenciais) não é impeditiva da qualificação como E. E., a existência de “dependência” requer a verificação de “subordinação” (sob a modalidade económica ou jurídica) por parte do ISP. Ora o ISP, importa realçar, ainda que seja controlado pela ciber-empresa, não se torna por isso agente dependente desta (n.º 7º do Modelo OCDE). Entendendo, como nos parece razoável, que o conceito nacional de representação permanente (art. 4º/n.º 5 CIRC) equivale ao de agente dependente (no Modelo OCDE) a este respeito⁷⁵, então será necessário ainda verificar a dependência jurídica/económica face à ciber-empresa para verificação de um E. E..

4.2.2.2. – Site (Software Inteligente)

A evolução tecnológica propiciou o desenvolvimento de Software que, uma vez instalado nas páginas do Site da Empresa on-line, permite a conclusão automática de contratos, e em certos casos, uma actuação na formulação dos termos finais de cada contrato (por exemplo, oferecendo diferentes condições de pagamento, de entre algumas pré-definidas, ou formulando convites a contratar, aceitando em seguida propostas dentro de certos parâmetros).

A possibilidade de as administrações fiscais pretenderam vislumbrar aí um “agente dependente” poderá ser de considerar, tanto mais que tal software sempre envolve um intervenção humana prévia, sendo um instrumento de manifestação da vontade de contratar da ciber-empresa⁷⁶.

Dois factores impedem, apesar de tudo, tal interpretação conceptual:

- a) conceito de agente dependente está estruturado em torno da presença física de uma pessoa (singular ou colectiva, mas presente), cuja actuação permite estreitar a relação empresa-cliente, facilitando a actividade daquela, e consequentemente produzindo uma conexão económica mais “visível” com o Estado da Fonte, o que acarreta os correspondentes efeitos tributários – o termo “pessoa” não permite

⁷⁵ Parece-nos a posição mais natural, sob pena de o conceito de representação permanente atingir proporções muito amplas, que não estariam, porventura, na intenção do legislador, e que seriam muito afastadas das constantes do Modelo OCDE, alargando em termos significativos a legitimidade da tributação na fonte pelo Estado Português (sem comparação aliás com a maioria dos países OCDE, segundo temos conhecimento). A consideração da existência de E. E. sem ponderação da importância das actividades levadas a cabo (como já sucede), nem ponderação da relação de conexão entre a empresa e o E. E., tornaria praticamente inútil o conceito, posto que qualquer actuação económica em Portugal, sem ser directa, criaria o nexu económico suficiente justificador da tributação do rendimento.

O Prof. Alberto Xavier, op. cit., ps. 274-275 e 288-289, aliás, parece entender o conceito “representação permanente” como reportando-se aos “agentes dependentes” do Modelo OCDE, sendo a expressão “permanente” sinónimo de habitualidade no exercício, o que pressupõe dependência económica ou jurídica. Importa ainda referir que o próprio Modelo OCDE pode servir de elemento interpretativo do normativo nacional, para o presente efeito, como reconhece o ilustre Professor, a p. 274 da sua obra. Neste sentido igualmente, parece concluir José Figueiredo, op. cit., pp. 32 e 33.

Finalmente, a própria “representação” exige necessariamente uma forma de subordinação (essencialmente jurídica), pelo que também por esta via se constata a necessidade de tal requisito, sendo que da análise dos termos daquela, resultará, as mais das vezes, a existência ou não, para o Direito Nacional, de dependência económica ou jurídica, e consequentemente, de E. E..

⁷⁶ Pierre-Yves Bourtourault (França), op. cit., p. 137, refere, a propósito do software instalado num computador: “...cannot accept orders; it can only acknowledge that an order meets the conditions loaded into the machine by the supplier for an order to be accepted”. As razões aqui referidas pelo autor justificariam, na sua opinião, sem mais, a “...não existência de um Agente Dependente capaz, por si, de vincular a empresa”, posto que teria de ser sempre programado para tal.

Enunciando apenas o problema, veja-se ainda Doernberg e Hinnekens, op. cit., p. 149 e Altamirano, op. cit., p. 54. Para este último, a lógica que subjaz ao comércio por computador deve ser idêntica à do comércio por catálogo, inexistindo, em ambos os casos, o contacto directo e pessoal (como tal negando relevo acrescido ao software inteligente do computador).

englobar uma actuação sem presença física⁷⁷, sendo este um impedimento incontornável;

- b) pretender que Software Inteligente, independentemente do local onde o respectivo site esteja alojado, possa configurar um E. E., significaria a criação de elementos de conexão suficientes com o Estado da Fonte à escala global, posto que o acesso ao site (onde tal software se encontra alojado) é livre e universal.

No caso do **direito pátrio**, refira-se mais uma vez, que o carácter imediatamente produtivo não é requisito da existência de E. E.⁷⁸, pelo que, e salvo entendimento idêntico e conforme com o que acima fizemos para o Modelo OCDE, vislumbrar-se-ia aqui uma “abertura” à tributação na Fonte pela Administração Fiscal Nacional.

5. - QUALIFICAÇÃO

A qualificação dos rendimentos afirma-se, nos nossos dias, como um momento metodologicamente relevante no processo que conduz à determinação da colecta a pagar. Tal importância pode ser constatada, em particular e no que interessa ao nosso tema, em duas situações típicas:

- a) em Tratados sobre Dupla Tributação, onde define e delimita a legitimidade tributária dos Estados contratantes de cada Convenção, atribuindo, consoante os tipos de rendimento, tal legitimidade: - ao Estado da Fonte (caso dos lucros imputáveis a um E. E. estabelecido neste Estado, dos artistas e desportistas relativos às actividades exercidas nesse estado, ou rendimentos de profissões dependentes resultantes do exercício de tais profissões no Estado da Fonte), - ao Estado da Residência (rendimentos de remunerações pagas por entidades públicas, rendimentos de profissões independentes não imputáveis a E. E. situado no Estado da Fonte, ou lucros de actividade externa não imputáveis a E. E.), - ou a ambos, com atenuação da taxa no Estado da Fonte (caso dos dividendos e dos juros);
- b) no direito interno, relativamente à tributação definitiva na fonte para certos tipos de rendimentos conexos com o território nacional⁷⁹ – tributação analítica.

O papel da qualificação para o correcto funcionamento do sistema de tributação, é, sem dúvida, de inegável importância, donde resulta a necessidade de vislumbrar as dificuldades que se levantam nesta área, por influência do comércio electrónico.

O comércio electrónico sustenta-se, em grande parte, em transações de bens digitalizados e bens digitais, sendo que os primeiros correspondem a bens físicos, susceptíveis de transformação em informação transferível electronicamente (livros, música, imagens, livros, programas de computador, etc...). Para além da diferente perspectiva resultante sobre estes bens, há ainda a considerar as potencialidades

⁷⁷ Recorde-se que o comentário 10 ao artigo 5º do Modelo OCDE, se dirige unicamente aos casos das instalações fixas, não se aplicando aos agentes dependentes.

Veja-se o reparo, a propósito do termo “pessoa” realizado por Verlinden e Verbeken, op. cit., p. 52, Doernberg e Hinnekens, op. cit., ps. 149 e 150, e Altamirano, op. cit., p. 55.

⁷⁸ O Prof. Alberto Xavier, op. cit., p. 288 refere-se apenas às Instalações Fixas; contudo, nada na lei impede concluir de idêntico modo para as representações permanentes, atenta a redacção uniforme do artigos respectivos do CIRC e CIRS. Vejam-se ainda, notas 61 e 68.

⁷⁹ Como esclarece o Prof. Alberto Xavier, op. cit., p.355, só os rendimentos taxativamente fixados na lei (artigo 4º/n.ºs 3 e 4 CIRC), podem ser tributados, não estando sujeitos todos os restantes.

da Internet, e os serviços e comodidades que somente esta pode proporcionar, ou proporciona em termos distintos dos até aqui conhecidos^{80 81}.

No mundo digital, as actividades económicas levadas a cabo on-line, distorcem a qualificação que até recentemente se fazia, por dificultar a aplicação de certos conceitos clássicos de tipos de rendimentos. Os conceitos cuja delimitação surge mais afectada pelas potencialidades da sociedade de informação são essencialmente o de *royalties*, *prestações de serviços*, e *compra e venda*⁸². A cada um destes conceitos surgem associadas particularidades de regime que importa realçar:

- a) no direito convencional, enquanto as *royalties* surgem tributados pelo Estado da Fonte, se aí forem pagas (fonte do pagamento) – art. 12º Modelo OCDE, os rendimentos das prestações de serviços e compra e venda de bens seguem o regime da tributação pelos lucros, exigindo a presença de um Estabelecimento Estável no Estado da Fonte (art. 7º Modelo OCDE);
- b) no direito nacional, enquanto as *royalties* (artigo 4º/n.º 3/alínea c)/1) e 2) e artigo 4º/n.º 4 CIRC⁸³) e os rendimentos das prestações de serviços (artigo 4º/n.º 3/alínea c)/7) e artigo 4º/n.º 4 CIRC⁸⁴) são

⁸⁰ A primeira das vertentes referidas, foi a inicialmente apontada pela doutrina como problemática; contudo, os avanços da técnica têm demonstrado que será porventura a segunda das perspectivas a mais relevante, e que maiores dificuldades coloca, em grande parte pela inexistência, muitas das vezes, de termos de comparação fora do mundo virtual (por exemplo, a realização de consultas médicas, jurídicas, ou de auditoria à distância tornou-se possível nos últimos anos).

Sobre uma introdução à problemática da qualificação no comércio electrónico, e principais desafios, vd. o Relatório do Canada Customs and Revenue Agency, op. cit., cap. 4.2.3, p. 1 e ss..

⁸¹ Realçamos desde já, que o presente capítulo justificaria, por si só, uma abordagem casuística (dada a diversidade de situações que podem ser consideradas na actividade económica on-line) e simultaneamente teórica (posto que lida profundamente com conceitos que afectam as relações entre certos ramos do direito e o direito fiscal, ora desfazados da realidade) muito aprofundada, a qual nos é aqui totalmente impossível de levar a cabo, posto que consistiria num outro estudo inteiramente autónomo.

⁸² O caso académico mais citado da nítida “confusão” conceptual que pode derivar da actividade do comércio electrónico, respeita à Enciclopédia (vide, entre outros o relatório do Department of the Treasury norte-americano, op. cit., p. 22, e o estudo da OCDE, *Electronic commerce: the challenge...*, p. 26). Uma enciclopédia é, em regra, adquirida através da compra dos vários volumes que a compõem. No comércio electrónico, pode facilmente suceder que tal “aquisição” consista apenas no direito a aceder a um site onde é disponibilizado o total conteúdo da mesma, 24 horas por dia, acrescido de actualizações anuais, da responsabilidade da empresa promotora do seu lançamento. Enquanto a compra dos vários volumes em papel (livros), ou mesmo de CD's, significaria uma compra e venda, que daria origem a lucros comerciais (com o regime próprio que lhes surge associado), o acesso on-line poderia consistir numa prestação de serviços (que certos países, como Portugal até 98, não tributam analiticamente), e eventuais direitos associados a esse acesso (copiar partes do conteúdo) poderiam configurar *royalties* (com regime convencional igualmente distinto).

⁸³ É igualmente a situação no direito inglês, como nos dá conta Richard Ward, *Buying and Selling on the Internet: tax considerations*, p. 2, disponível em www.twobirds.com.

⁸⁴ Não era esta, até recentemente, a situação para os rendimentos das prestações de serviços. Pelo artigo 6º do D. L. n.º 25/98, de 10 de Fevereiro, passaram a ser tributados os rendimentos das “prestações de serviços realizados ou utilizados em território português, com excepção dos relativos a transportes, comunicações e actividades financeiras” (artigo 4º/n.º 3/al. c)/7) do CIRC). O n.º 4 deste artigo sofreu igualmente alterações, destinadas a precisar (por via de excepção – artigo 75º/n.º 2 CIRC) que “não se consideram obtidos em território português ... os rendimentos referidos no número 7) da mesma alínea (alínea c), entenda-se) quando os serviços de que derivam, sendo realizados integralmente fora do território português, não respeitem a bens situados nesse território, nem estejam relacionados com estudos, projectos, apoio técnico ou à gestão, serviços de contabilidade ou auditoria e serviços de consultadoria, organização, investigação e desenvolvimento, em qualquer domínio”. Alargou-se, deste modo, e em grande medida a base tributável relativamente às prestações de serviços, posto que critérios como a realização parcial da prestação em Portugal, a residência do devedor em Portugal, imputação do pagamento a E. E. sito em Portugal, e ainda a realização ou utilização dos

tributados analiticamente, por taxa liberatória – artigos 3º/n.º 1/d), 75º/n.º 1/als. a), b), e g) e 75º/n.º 3/2ª parte, respectivamente, - caso não exista E. E. ao qual atribuir os lucros respectivos (artigo 4º/n.º 3/corpo CIRC), já as compras e vendas não estão sujeitas a tributação na fonte, salvo enquanto reportadas aos lucros de um E. E. situado em Portugal (artigo 3º/n.º 1/al. c) CIRC)⁸⁵, caso em que seguem o modelo de tributação sintética.

Apresentadas as consequências dos termos de tributação decorrentes da qualificação num ou noutro sentido, como fazer uma qualificação correcta⁸⁶ e justa⁸⁷ dos rendimentos obtidos por actividade on-line ?

Existem, em nossa opinião, quatro regras gerais e fundamentais para guiar uma resposta a cada caso⁸⁸:

- a) Para a distinção entre Royalties (e remunerações de Know-How) e outros rendimentos, deve ser tido em conta o regime legal (Direito da propriedade intelectual ou industrial) aplicável à situação em causa – Regra da Qualificação Dependente – *"payments made for the acquisition of partial rights in the copyrigh (without the transferor fully alienating the copyrigh rights) will represent a royalty where the consideration for granting of rights to use the program in a manner that would, without such license, constitute an infringement of copyrigh"* (redacção proposta para o novo comentário 13.1 ao artigo 12º Modelo OCDE⁸⁹)⁹⁰;

serviços em Portugal, atraem a tributação pelo Estado Português. A questão que se põe é – que prestações de serviços ficarão excluídas por via do n.º 4, para além das expressamente enunciadas pelo seu género no n.º 3 (transportes, comunicações e actividades financeiras) ?

⁸⁵ Veja-se José Figueiredo, op. cit., p. 26. O mesmo sucede por exemplo na Alemanha, como nos informa Cristian Brodersen (Alemanha), op. cit., p. 135.

⁸⁶ Importa salientar, com faz por exemplo Sérgio Pontes, op. cit., p. 19, nas situações de retenção na fonte, não se pode atribuir ao consumidor o encargo de efectuar a retenção devida. Trata-se de não perder de vista a necessidade de viabilidade do sistema de tributação, que não ficará totalmente assegurada por esta via. Salienta o autor que a perda de receita decorrente deste facto é pouco relevante, pelo que poderá ser comportada pelo Estado. Será ?

⁸⁷ Por justa, reportamo-nos essencialmente à exigência de neutralidade, mais do que à justa alocação dos factos tributários, posto que a produção de riqueza, no comércio electrónico, permanece uma questão em aberto, não devendo ser preponderante para efeitos de qualificação.

⁸⁸ Parece-nos mais útil uma referência às regras gerais a observar em todos os casos, em lugar de proceder a uma exaustiva análise caso a caso. Só o TAG (Technical Advisory Group) responsável pela caracterização dos pagamentos relativos ao comércio electrónico, criado pela OCDE, no seguimento da Conferência Ministerial de Ottawa, estudou vinte e seis (26) situações tributárias distintas !!!, e muitas outras podem ter escapado, ou ainda virem a surgir nos próximos anos com os avanços da técnica. Veja-se, deste TAG, Treaty characterization issues arising from electronic commerce, disponível em www.ocde.org.

⁸⁹ Veja-se as propostas do Working Party n.º 1 do CFA (Committee no Fiscal Affairs) da OCDE, Revision of the commentary on article 12 concerning software payments, disponível em www.ocde.org, p. 4, que segundo temos conhecimento, se encontram já implantadas, após a aprovação do CFA das emendas aí propostas.

⁹⁰ No caso 3. apresentado pelo Technical Advisory Group (TAG) encarregue de analisar a qualificação de rendimentos do comércio on-line (daqui em diante Relatório TAG), surge a eventualidade de, através de um download ou outro meio, o consumidor adquirir igualmente, por acordo, o direito a explorar os direitos de copyrigh sobre o bem digital adquirido. Nesta situação, em aplicação deste princípio, o rendimento qualificar-se-ia de royalties, por consideração do respectivo regime legal.

Mais recentemente (Fevereiro/2001), no relatório OECD - Committee on Fiscal Affairs, Tax Treaty Characterisation Issues Arising From E-Commerce – Report to Working Party n.º 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs, pode confirmar-se, a ps. 7 e ss., a opção por este princípio da qualificação dependente, ao serem enunciados um conjunto de elementos que configurarão juridicamente (em sede

- b) Regra da *essencialidade* da operação – por vezes, e numa relação de especialidade com o anterior princípio, pode suceder que ocorra a cessão de certos direitos, à primeira vista geradores de royalties, mas que são totalmente imprescindíveis à consumação da transação principal (por exemplo, para instalar um software adquirido on-line, ou mesmo pela via tradicional, é muitas vezes necessário copiá-lo para o disco rígido do computador), pelo que configurarão uma única transação – a transação principal (no caso referido, uma compra e venda geradora de lucros comerciais)⁹¹;
- c) Regra da *Neutralidade*⁹² – é uma regra de basilar importância na qualificação, tendo como uma das decorrências principais a indiferenciação do meio utilizado para o “transporte” da informação – será fiscalmente indistinto realizar um download, adquirir um CD, ou comprar um livro contendo uma determinada informação^{93 94};

do respectivo regime) Royalties ou pagamentos de Know-How, por contraposição a prestações de serviços. Nos projectos de aditamentos de comentários ao artigo 12º, aí apresentados, são referidos os seguintes critérios (proposta para o comentário 11.3), para discernir pagamentos de Know-How (artigo 12º/n. 2 Modelo OCDE) de remunerações pela prestação de serviços (lucros – artigo 7º Modelo OCDE):

“ – *Contracts for the supply of Know-How concern information that already exists or concern the supply of information after its development or creation and include provisions concerning the confidentiality of that information.*

- *In the case of contracts for the provision of services, the supplier undertakes to perform services which may require the use, by that supplier, of special knowledge, skill and expertise but not the transfer of such special knowledge, skill or expertise to the other party.*

- *In most cases involving the supply of Know-How, there would generally be very little more which needs to be done by the supplier under the contract other than to supply existing information or reproduce existing material. On the other hand, a contract for the performance of services would, in the majority of cases, involve a very much greater level of expenditure by the supplier in order to perform his contractual obligations. (...)*”.

⁹¹ Vd. do Working Party n.º 1 do CFA (Committee on Fiscal Affairs) da OCDE, Revision of the commentary on article 12 concerning software payments, p. 4, alterações ao comentário 14, e Department of the Treasury, Selected ..., op. cit., p. 21, onde parece concluir-se de idêntico modo.

O caso típico é o enunciado pelo próprio comentário 14 (alterado), em que o acto de copiar um programa transferido por download ou a partir de um CD se apresenta totalmente irrelevante na qualificação, posto que é tão somente um passo essencial para poder utilizar o programa (trata-se apenas de permitir utilizar um bem, do qual “nasceu” efectivamente o rendimento). O mesmo sucede com o pagamento de um montante fixo para obter o direito de instalar (por cópia) e utilizar temporária ou permanentemente um dado programa de actualização de software – configura-se apenas uma venda de bens, ou porventura uma prestação de serviços (em atenção ao regular fornecimento dos serviços de actualização), posto que o acto de copiar o produto digital não é mais do que um instrumento de consumação dos serviços contratados ou do bem fornecido.

⁹² Trata-se de um dos princípios mais referidos pela doutrina. Vide, nomeadamente, Department of the Treasury (dos EUA), Selected ..., p. 19, onde se salienta que “classifying transactions involving digitized information may require a more complex analysis that disregards the form of the transaction – without regard to whether tangible property is involved...”. Igualmente alerta Pierre-Yves Bourtourault (França), op. cit., p. 138, que a discriminação entre as formas de comércio criaria certamente distorções, produzindo uma grave deturpação na utilização das formas de comércio mais onerosas, em favor das menos onerosas. Na frase clara de Geoffrey A. Kay (Reino Unido), op. cit., p. 142, “The obligation to pay withholding tax turns upon the nature of the transaction and not the manner in which it is carried out”.

É a solução adoptada nomeadamente pela Administração Fiscal Alemã, para efeitos da tributação de software standard. Vd. Crithian Brodersen (Alemanha), op. cit., p. 135.

⁹³ Apesar disso, o Department of the Treasury, Selected Tax policy Implications..., p. 20, sendo um dos primeiros estudos sobre esta matéria, referia a propósito das royalties, que o seu conceito devia levar em consideração as características únicas da informação digitalizada, o que parece pressupor regras distintas de tributação, consoante o veículo de transmissão da informação.

⁹⁴ No caso 17 do Relatório TAG, o objecto da “transação” é a realização de publicidade no site, pertença de uma determinada empresa – os rendimentos em causa constituirão lucros para essa empresa, tal como sucederia fora do mundo virtual.

No caso 18, uma determinada empresa fornece on-line apoio legal, financeiro, ou médico – tais rendimentos qualificar-se-ão como serviços, posto que o mesmo sucederia se tal actividade fosse prestada por outra via que não a electrónica.

- d) Regra do *Particularismo* – mera sugestão à prudência, mas que adquire particular sentido face às capacidades decorrentes do comércio electrónico, cujas operações, pela sua natureza, podem possuir conteúdos muito diversos, apesar de aparentemente idênticos⁹⁵.

Com estas regras internacionalmente aceites, podem garantir-se soluções uniformes e equilibradas para cada caso sem consideração, para efeitos de convenções sobre dupla tributação, da residência do titular de tais rendimentos, neutralizando ainda eventuais obstáculos ao novo comércio, sem prejudicar ou favorecer o tradicional. Evita-se igualmente a inversão metodológica que consistiria em partir de cada caso isolado, para buscar a solução que parecesse mais adequada.

6. - CONSIDERAÇÕES FINAIS

6.1. – Implementação de Soluções

O trabalho que ora se conclui não representa mais do que um modesto esforço de abordagem desta nova realidade que é o comércio electrónico, á luz dos conceitos jurídicos fundamentais da tributação internacional⁹⁶.

Trata-se apesar de tudo, de um primeiro passo, que só poderá revelar a sua utilidade quando passar pelo crivo da implementação e estruturação prática; só uma estrutura tributária que seja viável e realizável de facto (em respeito do terceiro dos princípios que referimos no início do nosso trabalho), terá sentido. O trabalho dos técnicos será aqui essencial, começando exactamente onde termina o do jurista⁹⁷.

A nossa postura ao longo deste estudo – apoio à tributação na fonte – poderá capitular perante as dificuldades do controlo técnico das operações on-line, e da exigência da prestação tributária. No seu lugar podem surgir outras respostas quanto à tributação deste género de operações, porventura igualmente justas, e tecnicamente realizáveis.

Uma das respostas que não pomos de parte respeita à tributação e controle das operações no Estado da Residência⁹⁸ (posto este elemento de conexão ser de fácil

Finalmente, os casos 1 e 2 – aquisição de um determinado bem on-line, com entrega física ou on-line – correspondem a lucros nos termos do artigo 7º Modelo OCDE, por força do referido princípio, também explanado no alterado comentário 14. 1 ao artigo 12º Modelo OCDE.

⁹⁵ Vd. o caso 12 do relatório TAG, em que o objecto do negócio é um contrato de manutenção e actualização de software, acrescido de apoio técnico especializado e particular necessário ao desenvolvimento de um determinado projecto informático - qualificação, no respeitante à 2ª parte, como uso de Know-how (igualmente artigo 12º Modelo OCDE e 4º/n.º 3/c)1) e 75º/1/a) CIRC), e como prestação de serviços (lucros comerciais - artigo 7º Modelo OCDE) quanto à 1ª parte. No caso 14, em que o objecto da transação consiste em apoio e conselho técnico corrente e não especializado (*installation advice and trouble-shooting information*) na instalação e funcionamento de software informático, já se qualificarão tais rendimentos como lucros (art. 7º Modelo OCDE e artigo 3º/n.º 1/c) e 4º/n.º 3º/corpo do artigo CIRC).

⁹⁶ Aspectos como sejam o controlo das transacções pelos ISP, porventura inevitáveis no caso de pretensões de tributação na fonte, ficarão necessariamente por resolver e analisar, uma vez que, apesar de juridicamente polémicos e relevantes, elas possuem uma componente técnica imponderável, que pode tornar ociosa qualquer incursão jurídica nessa área.

⁹⁷ Para, por sua vez, recomençar o do jurista, se aquele (o técnico) falhar.

⁹⁸ Altamirano, op. cit., ps. 46 e 47, refere três razões com as quais se costuma justificar a tributação na residência (ainda que sem posterior distribuição de receitas e encargos): os conceitos tradicionais da fonte são de difícil aplicação no comércio electrónico; todo o contribuinte tem residência em algum lado;

identificação) com posterior repartição das receitas tributárias cobradas (naturalmente segundo critérios próprios da actividade comercial on-line) e despesas de lançamento, liquidação e cobrança entre o Estado da Residência e o Estado da Fonte. Tratar-se-ia contudo, importa reconhecê-lo, de uma solução que exigiria, por parte de todos os Estados interessados, um nível de coordenação e colaboração com vista à sua aceitação e implantação em termos muito superiores aos até hoje observados⁹⁹.

6.2. – Fonte e Residência

Para terminar, não podemos deixar de expressar a necessidade de, em nossa opinião, salvaguardar na medida do possível a repartição das receitas tributárias em termos equilibrados, e segundo os critérios clássicos da Fonte e da Residência. E isto porque, apesar da crescente inadequação dos conceitos clássicos fundamentais destes modelos de tributação, a justiça fiscal que, meritoriamente, lhes é reconhecida, tornou-os elementos estruturantes de muitas centenas de Tratados contra a Dupla tributação, cuja eficácia e equilíbrio importa manter o mais intacta possível.

O limite da actuação com vista à substituição das actuais regras de tributação (caso falhe a análise jurídica dos fundamentos da Fonte e Residência como a que pretendemos levar a cabo), e/ou a sua implementação, continuará a ser o que resultar da tríade de princípios inicialmente referida, pois sempre que um dos princípios vingue em detrimento dos restantes, continuar-se-á longe de uma solução aceitável¹⁰⁰. Uma solução que entre em ruptura com os conceitos clássicos da Fonte e da Residência, tal qual são entendidos pelos actuais modelos de Tributação, sofrerá sempre da falta de justificação económica e jurídica, que é inerente às soluções inovadoras precipitadas.

Só o equilíbrio, das soluções e dos princípios, permitirá progressos no penoso trilho que é o desafio da tributação do comércio electrónico, seja por via da manutenção do actuais conceitos (o caminho aqui seguido), ou com a sua substituição por outros.

a tributação na fonte sofre de acrescida dificuldade de implementação, posto que a própria determinação do local do nascimento do facto tributário não é precisa.

⁹⁹ Apesar de ser alternativa aparentemente óbvia à tributação na Fonte, a tributação pelo world-wide income realizada no Estado de Residência, coloca questões poucas vezes mencionadas, que dificultam a sua implantação, nomeadamente no que concerne às actividades levadas a cabo fora da jurisdição desse país, e que dizem essencialmente respeito ao limite da tributação e da conexão dos factos tributários com o Estado da Residência, e ao controlo das operações realizadas no exterior do espaço territorial deste Estado. Sobre estas dificuldades, ignoradas na quase totalidade dos estudos pesquisados, veja-se o Relatório do Canada Customs and Revenue Agency, op. cit., cap. 4.2.5, p. 7 a 10.

¹⁰⁰ A interferência do factor temporal na obtenção de uma solução, pode ser um condicionante sério ao acerto da mesma, sendo certo que à medida que o tempo passa, o abuso e a pura e simples não tributação aumentarão, podendo dar origem a respostas domésticas excessivas, e porventura mesmo afastadas dos padrões internacionais de tributação.

BIBLIOGRAFIA

- Altamirano, Alejandro C., Consideraciones sobre tributación directa en el comercio electrónico y la fiscalización de las operaciones desarrolladas a través de Internet, *in* *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 397, Centro de Estudos Fiscais, Jan-Mar 2000;
- Câmara do Comércio Internacional, Tax issues and ramifications of electronic commerce, Documento 180/421, Dezembro de 1999, disponível em www.icc.org;
- Canada Customs and Revenue Agency (Revenue Canada), Relatório sobre a tributação do comércio electrónico, disponível em www.ccra-adrc.gc.ca;
- Costes, Lionel, Les contours encore incertains de la future “Société de l’Information”, *in* *Revue de Droit des Affaires Internationales*, n.º 4, Forum Européen de la Communication, 1996
- Doernberg, Richard e Hinnekens, Luc, Electronic Commerce and International Taxation, International Fiscal Association (IFA), Kluwer Law International, Dezembro de 1998;
- Figueiredo, José Manuel, A Tributação das Sociedades Não Residentes com Estabelecimento Estável em Portugal, Relatório apresentado no Curso de Mestrado 1996 - 1997, Faculdade de Direito de Lisboa, 1997;
- Glaize, Antoine, A Neutralidade e a Equidade Fiscal no Comércio Electrónico, tema 1.2. , *in* A tributação face às relações internacionais e à utilização das novas tecnologias, conferências promovidas pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, de 20 a 23 de Setembro de 1999, disponível on-line em www.dgci.pt;
- Hickey, Julian J. B., Offshore Electronic Commerce, Taxing Difficulties and Planning Opportunities, *in* *European Taxation*, Volume 38, number 8, 1998;
- Hinnekens, Luc, New Age International Taxation in Digital Economy of the Global Society, *in* *Intertax – International Tax Review*, Volume 25, April 1997, Special Issue n.º 4;
- Jeffrey Owens, O Comércio Electrónico e a Fiscalidade, *in* A tributação face às relações internacionais e à utilização das novas tecnologias, conferências promovidas pelo Centro Interamericano de Administrações Tributárias – CIAT, de 20 a 23 de Setembro de 1999, disponível on-line em www.dgci.pt;
- Jones, Avery e Ward, David A., Agent as Permanent establishment under OECD Model Treaty Convention, *in* *European Taxation*, Volume 33, n.º 5, 1993;
- Neves, António Beja, Conceito de Estabelecimento Estável, *Fisco*, n.º 29, Mar. 1991;

- OCDE, Electronic Commerce: the challenge to tax authorities and taxpayers – an informal round table between business and government (Conferência de Turku) Novembro de 1997, disponível em www.ocde.org;
- OCDE, CFA (Committee of Fiscal Affairs), The application of the permanent establishment definition in the context of electronic commerce: proposed clarification of the commentary on article 5 of the OECD Model Tax Convention – *Draft for Comments* (1999);
- OCDE, CFA (Committee of Fiscal Affairs), The application of the permanent establishment definition in the context of electronic commerce: proposed clarification of the commentary on article 5 of the OECD Model Tax Convention – *Revised Draft for Comments* (Março 2000);
- OCDE - CFA, Clarification on the Application of the Permanent Establishment Definition in E-Commerce: Changes to the Commentary on the Model Tax Convention on Article 5, Dezembro 2000;
- OCDE, TAG on Income Characterisation, Treaty characterization issues arising from electronic commerce, Março 2000, disponível em www.ocde.org;
- OCDE, Working Party n.º 1 do CFA (Committee on Fiscal Affairs), Revision of the commentary on article 12 concerning software payments, Setembro 2000, disponível em www.ocde.org;
- OCDE, OECD Committee on Fiscal Affairs, Tax Treaty Characterisation Issues Arising From E-Commerce – Report to Working Party n.º 1 of the OECD Committee on Fiscal Affairs, Fevereiro 2001;
- OCDE, TAG on Application of Existing Treaty Norms for the Taxation of Business Profits, The Impact of the Communications Revolution on the Application of “Place of Effective Management” as a Tie-Breaker Rule, Fevereiro 2001;
- Pontes, Sérgio, Comércio Electrónico – Um problema de partilha fiscal internacional, EuroContas, Outubro de 1999;
- Saldanha Sanches, J. L., Manual de Direito Fiscal, Lex, Lisboa, 1998;
- Sousa Franco, António, O novo ambiente electrónico e o Direito Fiscal, EuroContas, Outubro de 1999;
- Spence, Ian, Globalization of Transnational Business: the Challenge for International Tax Policy, in Intertax (International Tax Revue), Volume 25, Special Issue n.º 4, April 1997;
- Teixeira, Rui e Alfaro, Martins, Direito e Fiscalidade na Internet, Vislis Editores, 1998;

- U. S. Department of the Treasury (Office of Tax Policy), Selected Tax Policy Implications of Global Electronic Commerce, Novembro de 1996, disponível on-line em www.ustreas.gov e www.jya.com, bem como na Intertax – International Tax Review, Volume 25, April 1997, Special Issue n.º 4, ps. 148 e ss.;
- Vários Autores (Baker & Mckenzie), International Tax Issues in Cyberspace: Taxation of Cross-border Electronic Commerce, in International Tax Review (Intertax), n.º 25, special issue n.º 4, April 1997;
- Vários autores, Appeal for Fair and Equal Taxation of Electronic Commerce, disponível em [www. ntanet.org](http://www.ntanet.org);
- Verlinden, Isabel e Verbeken, Alain, Cyber-Commerce Necessitate a Revision of International Tax Concepts, European Taxation, Volume 38, number 2, 1998;
- Vogel, Klaus, On Double Taxation Conventions, Kluwer International, Third Edition, 1996;
- Xavier, Alberto, Direito Tributário internacional – Tributação das Operações Internacionais, Almedina, Coimbra, 1997;
- Ward, Richard (Bird & Bird), Buying and Selling on the Internet:tax considerations, disponível em www.twobirds.com.

ÍNDICE

| | |
|--|----|
| 1. - INTRODUÇÃO | 2 |
| 2. - PRINCÍPIOS GERAIS DE TRIBUTAÇÃO | 3 |
| 3. - RESIDÊNCIA | 9 |
| 3.1. – Questão Prévia | 9 |
| 3.2. – A Residência – importância e caracterização | 9 |
| 4. - FONTE | 11 |
| 4.1. – A Tributação dos não residentes | 11 |
| 4.2. – Estabelecimento Estável | 12 |
| 4.2.1. – Instalações Fixas | 13 |
| 4.2.1.1. - Server | 13 |
| 4.2.1.2. – Site | 15 |
| 4.2.1.3. – Computador do Consumidor | 16 |
| 4.2.1.4. – Infra-estruturas de Telecomunicações | 16 |
| 4.2.1.5. – Armazéns de bens | 17 |
| 4.2.2. – Agentes Dependentes | 18 |
| 4.2.2.1. – ISP's (Internet Service Providers) | 18 |
| 4.2.2.2. – Site (Software Inteligente) | 20 |
| 5. - QUALIFICAÇÃO | 21 |
| 6. - CONSIDERAÇÕES FINAIS | 25 |
| 6.1. – Implementação de Soluções | 25 |
| 6.2. – Fonte e Residência | 26 |
| BIBLIOGRAFIA | 27 |