

# O COMÉRCIO ELETRÓNICO, TRIBUTAR OU ISENTAR?

Giuliana Borges Assumpção Gattass\*

Resumo: No atual mundo globalizado, as pessoas pode realizar atos, celebrar negócios, transmitir e receber informações em qualquer ponto do globo, o que resulta na dúvida de quem tem legitimidade para tributar as transações. Os princípios do Direito Fiscal devem ser aplicados igualmente ao comércio eletrónico, o qual não deve receber tratamento privilegiado ou discriminatório.

Palavras-Chave: Comércio Eletrónico – Tributação.

## THE E-COMMERCE, TAXED OR RELIEVED?

Abstract: In today's globalized world, people can perform acts, enter into business, transmit and receive information at any point of the globe, resulting in doubt of who is entitled to tax the transactions. The principles of tax law should also be applied to e-commerce, which should not receive preferential or discriminatory treatment.

Keywords: Electronic Commerce - Taxation.

Sumário: 1.Introdução 2. Comércio Eletrónico 2.1 Noções Básicas 2.2 Modalidades de Comércio Eletrónico 2.2.1Critério quanto a forma 2.2.2. Critério subjetivo quanto ao tipo de intervenientes envolvidos 3. Impactos do Comércio Eletrónico na

---

\*Advogada inscrita na Ordem dos Advogados em Portugal e na OAB/MS, Mestre em Ciências Jurídico - Internacionais e Doutoranda em Ciências Jurídico – Empresariais na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa.

Tributação Direta e Indireta 3.1 A Tributação do Comércio Eletrónico em sede de Impostos Diretos 3.1.1 Critério da Qualificação 3.1.2 Critério da Imputação 3.2 A Tributação Direta em Portugal 3.3 A Tributação Indireta em Portugal 4. Tributar ou Isentar 5. Conclusão 6. Bibliografia.

## 1. INTRODUÇÃO



evolução tecnológica e a revolução cibernética ocorridas na atual Sociedade da Informação, reforçaram e incrementaram as relações socioeconômicas entre pessoas físicas e jurídicas.

O avanço tecnológico, a Internet, a formação de grandes blocos económicos, a propagação dos meios de comunicação, o fenómeno da globalização e da nova era digital refletem diretamente nos sistemas normativos e conceituais do Direito Fiscal, principalmente no contexto internacional, os quais estão conseqüentemente em constante modificação e com inúmeras novas questões diárias a serem analisadas e solucionadas.

Nos últimos anos, principalmente nas duas últimas décadas, ocorreu uma grande modificação no “*modus operandi*” das transações comerciais, das prestações de serviços, as quais passaram a ser efetuadas, em grande quantidade através da rede mundial de computadores, criando um novo paradigma em termos de comércio, na era da economia globalizada.

Apesar da adoção do comércio eletrônico, por parte das empresas, remontar ao início dos anos 70, mediante a utilização de sistemas desenvolvidos com base na tecnologia *EDI* (*Electronic Data Interchange*), foi com a Internet, mais concretamente com a *web*, que o comércio eletrônico conheceu a sua mais acentuada fase de desenvolvimento, tornando-se num dos principais domínios da revolução digital com que as economias e sociedades contemporâneas hoje se deparam.

Consequentemente o crescimento dos números das transações realizadas através da Internet fizeram com que fossem repensadas as bases do Direito Fiscal clássico, com intuito de, efetuar uma necessária adequação de seus valores, no que tange ao fato gerador, bem como a definição do seu objeto, o momento de incidência, sejam bens corpóreos ou incorpóreos, levando a vários questionamentos sobre a competência para tributar em relação aos Estados envolvidos.

Já não há fronteiras para os fatores de produção, os investimentos, para a realização de transações comerciais de compra venda, troca de produtos, serviços ou informações, principalmente porque cada vez mais as pessoas estudam, trabalham, investem, compram e residem em outro Estado diferente do seu Estado de origem.<sup>1</sup>

As autoridades reconhecem que o comércio eletrônico cria novas formas para a coleta de impostos não previstas pelo legislador, e por isso, é preciso alterar e adaptar as leis tributárias em vigor, elaboradas a pensar nas relações do comércio tradicional, e a forma de relacionamento com os contribuintes. O debate destas questões tem avançado nos organismos internacionais e ganhou fôlego nos países da OCDE, que concentram o maior volume das operações via internet.<sup>2</sup>

Num sentido inverso não podemos deixar de ter em consideração o fato de que os Estados em causa são soberanos no poder de tributar e que possuem diferentes sistemas tributários. E com toda essa dinâmica e as novidades acrescidas pelo comércio eletrônico é natural que surjam situações de rendimentos sujeitos a alçada de mais de uma jurisdição tributária nacional ou de nenhuma jurisdição tributária nacional dando margem a Dupla Tributação ou a não tributação dos rendimen-

---

<sup>1</sup> PEREIRA, Paula Rosado- *Princípios de Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, 2010, p.11.

<sup>2</sup> LOPREATO, Francisco Luiz C – *Taxação no Comércio Eletrônico*, IE/UNICAMP, nº108, Campinas, 2002. Disponível em <http://www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=1738>

tos obtidos através do comércio eletrônico.

A tributação no comércio eletrônico, pois apesar de aparentemente simples, esconde várias dificuldades e suscita questões relacionadas a identificação dos intervenientes, a qualificação dos rendimentos, a definição de quem possui competência para tributar, a correta definição dos elementos de conexão, questões que procurarei responder ao longo do estudo.

A discussão e o debate sobre essa nova forma de comercializar através do comércio eletrônico são fundamentais às Administrações Fiscais, que precisam com urgência desenvolver novos procedimentos e soluções que garantam efetividade e eficácia às suas ações, para evitar uma evasão fiscal.

O tema nos despertou inicialmente um grande interesse por ser recente, atual, que motiva opiniões jurídicas controversadas, e encontrar-se ainda em forma embrionária, tanto na doutrina como no contexto normativo, principalmente no Brasil, e posteriormente muitas dúvidas, o que nos motivou a pesquisá-lo e desenvolver o estudo que se segue.

O estudo da tributação do comércio eletrônico é uma tarefa complexa, que requer em primeiro lugar a análise do que essa mudança de paradigma, a sua definição, bem como, as suas modalidades e princípios e a sua importância na atual ordem jurídica mundial. Em seguida analisaremos as situações previstas nos casos de tributação direta e indireta do comércio eletrônico, no contexto internacional, em Portugal como parte integrante da União Europeia.

Não pretendemos abordar o tema de modo exaustivo, principalmente por ser um tema juridicamente bastante recente, em constante evolução, o que não nos permite exauri-lo.

No desenvolvimento do nosso estudo utilizaremos como ponto de referência as normas de direito interno, os princípios de Direito Fiscal Internacional, a Convenção Modelo da OCDE. E ainda, o Direito Brasileiro, o qual não faremos sob a forma de direito comparado, mas quando julgarmos convenient-

te tal recurso.

## 2. COMÉRCIO ELETRÓNICO

### 2.1 NOÇÕES BÁSICAS

Nas suas origens, o comércio eletrónico remonta à tecnologia EDI, nome por que é conhecida a Electronic Data Interchange ou Transferência Electrónica de Dados, operada entre empresas em redes “fechadas”, baseadas em relações estáveis e geridas de forma aceite por todos os participantes.<sup>3</sup>

Na última década, o advento da Internet, rede “aberta” que não é propriedade nem objecto de gestão por nenhuma entidade, foi o poderoso motor gerador de um processo global de cariz evolutivo, resultado de uma convergência tecnológica dos sectores da informática, das telecomunicações e do audiovisual, com reflexos no plano económico, social, político, empresarial, jurídico e terminológico – conceptual.<sup>4</sup>

Na busca de um conceito para comércio eletrónico não se pode esquecer da necessária interação entre a tecnologia e a atividade económica.

São vários os conceitos apresentados para o que pode-

---

<sup>3</sup> Uma definição de EDI é avançada por Alexandre Dias Pereira - *Comércio electrónico na sociedade da informação: da segurança técnica à confiança jurídica* Coimbra, Almedina, 1999, p. 13 como “uma forma de distribuição de informação digital que consiste na entre troca de dados informatizados, ou seja, na troca electrónica, de computador a computador, de dados estruturados e organizados em mensagens normalizadas”. A propósito dos problemas suscitados pelo EDI, cf., nesta mesma obra, p. 30-34.

<sup>4</sup> Neste sentido MÁRIO CASTRO MARQUES, O Comércio Electrónico, Algumas Questões Jurídicas, in AA.VV. (Glória Teixeira, Org.): *O Comércio Electrónico. Estudos Jurídico-Económicos*, Coimbra, Livraria Almedina, 2002, p. 36-55. Para uma distinção entre um contrato electrónico e uma mensagem EDI, cf. ANA FAZENDEIRO- *Comércio electrónico: celebração de contratos em linha*, Vida Judiciária, Lisboa, N.29,1999, p.20-27 E ainda MENEZES LEITÃO - A responsabilidade civil na Internet, na *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 61, I, (Lisboa 2001), p. 171-192, que sublinha os aspectos de influência cultural e educativa, antes de elencar as principais possibilidades abertas aos utilizadores da Internet.

mos entender por comércio eletrónico nos doutrinadores analisados. Contudo, não há uma definição única, completa e consensualmente aceite. Não obstante, não se verificam entre a generalidade das várias definições avançadas, extremas divergências de conteúdo.

Conforme Rita Calçada Pires é da capacidade de compreender todas as camadas económicas de atividades, atores e estruturas, que nasce a unicidade, ou pelo menos, a especificidade do comércio eletrónico.<sup>5</sup>

Na busca de uma definição para comércio eletrónico a OCDE identifica quais as diferenças nas várias definições, as quais surgirão da diferente integração e medida da integração entre atividades, aplicações e a rede de comunicações eletrónicas. Ainda no relatório da OCDE encontramos a ideia de que, uma definição de comércio eletrónico é algo necessariamente dinâmico e ajustável aos objetivos desta realidade.

Podemos entender por comércio eletrónico a venda de produtos (virtuais ou físicos) ou a prestação de serviços realizados em estabelecimento virtual. Sendo que a oferta e o contrato são feitos por transmissão e receção eletrónica de dados.<sup>6</sup>

Alexandre Dias Pereira define-o como a *“negociação realizada por via electrónica, isto é, através do processamento e transmissão eletrónicos de dados, incluindo texto, som e imagem”*. E, destaca o autor, enquanto tal, o comércio eletrónico envolve produtos e serviços, e permite o exercício de atividades tradicionais e actividades novas.<sup>7</sup>

Em linha com as recomendações da OCDE, o comércio eletrónico refere-se a todas as formas de transacções comerciais que envolvam quer organizações quer indivíduos e que são

---

<sup>5</sup> PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico*, Coimbra, Almedina, 2011, p. 133-140.

<sup>6</sup> COELHO, Fábio Ulhoa,- *Curso de Direito Comercial*, VIII, São Paulo, Saraiva, 2000, p.32

<sup>7</sup> PEREIRA, Alexandre Dias - *Comércio electrónico na sociedade da informação: da segurança técnica à confiança jurídica*, p. 13

baseadas no processamento e transmissão de dados por via electrónica, incluindo texto, som e imagem<sup>8</sup>

Pela sua própria natureza, o comércio electrónico é transnacional, incentivando a encomenda e entrega de mercadorias e a prestação de serviços além das fronteiras geográficas, o que permite directamente o crescimento e a competitividade entre Estados e empresas e vem a representar um potencial factor vital para a coesão e integração da sociedade globalizada.

Com efeito, se alguns elementos marcam sempre presença em qualquer transacção comercial, seja qual for o meio que esta se efetua, os elementos estruturantes da transacção, como o são o espaço, o objecto, os sujeitos e o tempo, no comércio electrónico, estes conceitos sofrem alterações significativas no conteúdo que tradicionalmente lhes está associado.

Embora o comércio electrónico não seja um fenómeno novo, só com o advento e a popularização da Internet se procedeu a uma certa democratização do uso das novas tecnologias. A Internet evoluiu, passando rapidamente, do papel de um simples instrumento de comunicação para o papel de uma plataforma comercial a nível mundial, constituindo actualmente motor da chamada economia digital.

O desenvolvimento do comércio electrónico e a crescente multiplicação do número de transacções efetuadas em rede desencadeou o surgimento significativos novos desafios na área da fiscalidade, o que faz com que as suas normas precisem ser revistas, tanto para os Estados-Membros da União Europeia, como para o Brasil e para toda a sociedade mundialmente globalizada.

Entendemos que as normas referentes a tributação no comércio electrónico devem resultar de uma adaptação das nor-

---

<sup>8</sup> O conceito adotado em Portugal seguiu a mesma linha de raciocínio da OCDE. Neste sentido vide: Iniciativa Nacional para o Comércio Electrónico, Resolução do Conselho de Ministros n.º 94/99, Diário da República n.º 198, I, Série B, de 25 de Agosto de 1999.

mas em vigor, a nova forma de comercializar, e ainda que devem ser regidas pelos princípios comuns da neutralidade<sup>9</sup>, da eficiência<sup>10 11</sup>, da simplicidade<sup>12</sup>, da flexibilidade<sup>13</sup> e da justa alocação dos fatos tributários<sup>14</sup>.

## 2.2 MODALIDADES DE COMÉRCIO ELETRÓNICO

### 2.2.1 CRITÉRIO QUANTO A FORMA

Não podemos deixar de mencionar a diferença entre comércio eletrónico direto “online” e indireto “off-line”.

Entendemos por comércio eletrónico indireto ou “*off-line*” quando à venda de bens materiais divulgados por via electrónica, segue-se a entrega física das mercadorias aos clientes pelos canais tradicionais, uma definição alargada de comércio eletrónico, visto que, apresenta contornos mistos, na maio-

---

<sup>9</sup> No nosso entendimento não deve haver uma tributação privilegiada no comércio eletrónico mas uma adaptação da forma de tributar existente, devendo estar assegurada a neutralidade e a equidade entre diversos modos e métodos do comércio eletrónico e o tradicional.

<sup>10</sup> TEIXEIRA, Glória - *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2010, p.55

<sup>11</sup> Os custos provenientes da aplicação das regras fiscais, quer à própria administração, quer aos contribuintes deve ser reduzido ao mínimo possível. Em termos genéricos, o conceito de *eficiência* designa a característica dos elementos (pessoas, coisas, organizações) que alcançam o *melhor* resultado (não é apenas uma relação de grandeza, neste caso procurar-se-ia o maior rendimento, mas sim de quantidade/qualidade) com o menor dispêndio de recursos (tempo, trabalho, energia, matérias primas).

<sup>12</sup> Com normas fiscais claras e objetivas que evitem noções ambíguas, leis atualizadas e condensadas num só documento, a fim de evitar incertezas e contradições legislativas dificulta a compreensão dos contribuintes e da própria Administração Fiscal. E ainda eliminar a aplicação de diferentes taxas ao mesmo tipo de rendimento. Conforme Glória Teixeira, *Manual de Direito Fiscal*, p.66

<sup>13</sup> Entendemos que os sistemas tributários devem ser suficientemente flexíveis e dinâmicos, de modo a acompanhar o ritmo da evolução das novas tecnologias e das transações comerciais, devem estar propícios ao evoluir das regras de mercado e do avanço tecnológico.

<sup>14</sup> Torna-se imprescindível que as soluções de implementação e um regime de tributação dos rendimentos decorrentes do comércio eletrónico, considerem quer o critério da fonte quer o critério da residência com intuito de evitar a Dupla Tributação.



ria das vezes, a transacção é formalizada e o pagamento é efectuado electronicamente. Há uma utilização dos meios tradicionais de entrega, embora com recurso as novas tecnologias para apresentação publicitária e formulação de pedidos.

E ainda por comércio eletrónico direto ou “*online*”, um “mercado virtual de bens ou de serviços”, isto é, quando as transações eletrónicas são efetuadas totalmente em rede, sem descontinuidades<sup>15</sup>. Nestes casos, além do compromisso negocial, vulgarmente denominado de encomenda, ser efetuado por via electrónica, a própria entrega ou distribuição dos produtos ou dos serviços é feita em linha através da rede, por canais de distribuição virtuais, uma vez que o bem ou serviço pode assumir o formato digital. As formas mais frequentes destas transacções “*online*” são o download de software, a transmissão electrónica de música, jornais ou livros e as prestações de serviços em geral.

Dada a amplitude do tema iremos ao longo do estudo analisar apenas este último tipo de comercialização electrónica o comércio eletrónico “*online*” ou direto.

## 2.2.2. CRITÉRIO SUBJETIVO QUANTO AO TIPO DE INTERVENIENTES ENVOLVIDOS

Consoante os sujeitos participantes na relação estabelecida, podemos discriminar diferentes formas de comércio eletrónico. Utilizaremos a terminologia mais corrente, em que “B” designa Business - empresas, “C” Consumer - consumidores, e “A/G” Administrations/Governments- órgãos da administração pública.

As transações podem ser efetuadas entre empresas ou o business-to-business (B2B) e entre empresas e consumidores ou business-to-consumer (B2C), sendo o primeiro o comércio

---

<sup>15</sup> PEREIRA, Alexandre Dias - *Comércio electrónico na sociedade da informação: da segurança técnica à confiança jurídica*, p. 15

eletrónico estabelecido no contexto da actividade comercial ou profissional entre empresas, e o segundo o comércio dirigido da empresa aos consumidores, movidos por finalidades não-profissionais.<sup>16</sup>

Contudo, podemos ainda falar de outros segmentos do comércio eletrónico, como sejam o C2C (consumer-to-consumer), o C2B (consumer-to-business), o B2A/G (business-to-administration), o A/G2B/C/A/G (que definiria o e-government) e ainda o C2A/G (consumer-to-administration).<sup>17</sup>

A modalidade empresa a empresa, existia já em redes fechadas de comunicações entre empresas, por utilização do chamado EDI. A sua adaptação ao Comércio Eletrónico passou assim pela “abertura” dessas redes e pelo crescimento dos já referenciados “*e-market places*” ou mercados B2B.<sup>18</sup> Destacam-se nesta área as empresas de entrega de documentos, de distribuição alimentar, de venda de informação comercial, as obras de manutenção e reparação, a indústria automóvel, as farmácias, e o sector das compras a fornecedores e de catálogo eletrónico de produtos.<sup>19</sup>

O comércio eletrónico B2C, empresa/consumidor, caracteriza-se como um autêntico e expansível comércio “a retalho”, através de relações comerciais eletrónicas entre as empresas e os consumidores finais. Na Internet tudo se compra e tudo se vende, em termos de visibilidade pública esse é o modelo mais conhecido, mas onde se movimentam valores reduzidos, quando comparados com os valores financeiros transacionados

---

<sup>16</sup> PIRES, Rita Calçada - *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico*, p. 141-150.

<sup>17</sup> ANACOM – *O comércio eletrónico em Portugal*, 2006, p. 20. Disponível em: [http://www.anacom.pt/streaming/manual\\_comercio\\_elec.pdf?contentId=178219&fileId=ATTACHED\\_FILE](http://www.anacom.pt/streaming/manual_comercio_elec.pdf?contentId=178219&fileId=ATTACHED_FILE)

<sup>18</sup> Segundo informação fornecida pela ANACOM, essa forma de comércio eletrónico representava em 2006, 90% (noventa por cento) do comércio eletrónico realizado em Portugal.

<sup>19</sup> PIRES, Rita Calçada - *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico*, p. 141.

no comércio eletrónico entre empresas.

Esta modalidade de comércio entre consumidores (C2C) concretiza-se normalmente por leilões eletrónicos, em que os consumidores finais transacionam bens ou serviços, num espaço promovido por uma determinada organização. A projeção pública destes sítios, onde anualmente se movimentam milhões de euros, traduz uma inversão de papéis entre consumidores e produtores, com aquele a conquistar um papel mais activo.<sup>20</sup>

As modalidades de B2A/G, C2A/G e A/G2B/C/A/G integram as diversas relações que se estabelecem entre a Administração Pública e os cidadãos, Administração Pública e empresas ou ainda com a própria Administração Pública.

A modalidade B2A/G está relacionada a todas as transações “*online*” realizadas entre as empresas e a Administração Pública. Esta é uma área que envolve uma grande quantidade e diversidade de serviços, mais precisamente nas áreas do emprego, dos registos e notariado, fiscal, da segurança social, *etc.*

A modalidade C2A/G abrange todas as transações eletrónicas efetuadas entre os indivíduos e a Administração Pública, como por exemplo na área de segurança social (através da divulgação de informação, realização de pagamentos, *etc.*), da saúde (marcação de consultas, informação sobre doenças, pagamento de serviços de saúde, *etc.*), da educação (divulgação de informação, formação à distância, *etc.*) e dos impostos (entrega das declarações, pagamentos, *etc.*).

### 3. IMPACTOS DO COMÉRCIO ELETRÓNICO NA TRIBUTAÇÃO DIRETA E INDIRETA

No comércio eletrónico os conceitos de territorialidade

---

<sup>20</sup> Podemos citar como exemplos os espaços de leilões virtuais e espaços virtuais semelhantes como *eBay*, *Yahoo!Shopping*, *Miau.pt*, *Leiloes.net*, *Submarino.com*.

e soberania são postos em causa, uma vez que as fronteiras são meramente imaginárias e o espaço é virtual, por conseguinte é difícil definir, com exatidão a localização e a identidade dos intervenientes em uma determinada transação, peças fundamentais para que o sistema de tributação possa funcionar eficazmente.

O comércio eletrónico não está circunscrito em um território. As pessoas podem, em qualquer ponto do globo, realizar atos, celebrar negócios, transmitir e receber informações, o que resulta na dúvida de quem tem legitimidade para tributar as transações.

Se optarmos pela tributação em ambos os países incorremos nos casos de Dupla Tributação, quando vários países se consideram com legitimidade para tributar.<sup>21</sup> Se a escolha recair ainda sobre Dupla não Tributação<sup>22</sup>, quando ambos os Estados não se consideram aptos a tributar, o comércio eletrónico estaria a ser privilegiado em relação aos restantes tipos de comércio, o que fere os princípios da igualdade e da neutralidade.

O fenómeno da Dupla Tributação surge porque dois ou mais Estados titulares de uma soberania tributária submetem o mesmo contribuinte, por um idêntico objeto a tributos similares<sup>23</sup>, isto é, o mesmo fato tributário previsto em duas leis dife-

---

<sup>21</sup> Neste contexto estamos nos referindo a Dupla Tributação Jurídica Internacional, quando o mesmo rendimento auferido pela mesma pessoa, é tributado em duas jurisdições distintas, a mesma pessoa é tributada, com referência ao mesmo rendimento mais de uma vez, um dos obstáculos a troca de bens e serviços e a circulação de capitais, de tecnologia e de pessoas. Conforme TEIXEIRA, Glória - *Manual de Direito Fiscal*, p. 274 e ss.

<sup>22</sup> A não tributação acontece quando não há valoração suficiente de elementos de conexão presentes com o comércio eletrónico nos territórios dos países envolvidos conforme PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico*, p.212-214.

<sup>23</sup> Devemos salientar que a dupla tributação económica difere da dupla tributação jurídica pois há diversidade de contribuintes, como ocorre com uma determinada empresa no Estado “a” e os sócios desta empresa no Estado “b”, mesmo que o acréscimo patrimonial seja um único. As convenções sobre dupla tributação regra geral tratam da Dupla Tributação Jurídica e não tratam da Dupla Tributação Económica.

rentes, fazendo surgir um caso de concurso de normas<sup>24</sup> ou de cumulação de normas<sup>25</sup>, podendo ocorrer tanto no contexto internacional, comunitário ou ainda nacional.<sup>26</sup>

Se escolhermos por tributar num determinado país, devemos levar em consideração a questão da Soberania Fiscal, segundo a qual, todo Estado é soberano para, em seu território, aplicar a sua regulamentação e tributar. Contudo a soberania fiscal de um Estado somente pode ser exercida quando os fatos tributários se verificarem inteiramente dentro das fronteiras de um mesmo Estado,<sup>27</sup> o que no comércio eletrónico não é regra, mas muitas vezes exceção.

Consequentemente os Estados não podem, aplicar livremente os mesmos tributos, mesmo que fundado no princípio da territorialidade e da soberania, a uma relação comercial que teve começo e/ou fim no seu território e aquela que envolve outro Estado principalmente em relação ao comércio eletrónico, o que desperta para incapacidade do controlo jurídico da tributação na internet e do exercício da sua soberania fundamentalmente sobre a rede no âmbito internacional.

É de suma importância para que possamos efetuar uma tributação eficaz do comércio eletrónico “online” a identificação dos intervenientes, da ocorrência de transações no mundo virtual, do tipo de transação e conseguir a ligar o rendimento obtido com a transação e o contribuinte que a realizou.<sup>28</sup>

A própria administração fiscal portuguesa identifica como uma das principais ameaças do comércio eletrónico a

---

<sup>24</sup> XAVIER, Alberto – *Lições de Direito Fiscal*, 1967, p.220

<sup>25</sup> XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2009, p. 37.

<sup>26</sup> Como vem ocorrendo no Brasil com a polémica da cobrança do ICMS, Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços, em mais de um Estado país. Assunto que abordaremos posteriormente.

<sup>27</sup> SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3º ed. Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p. 78.

<sup>28</sup> ABREU. Miguel Teixeira, *Efeitos Fiscais a utilização da Internet em sede de impostos sobre rendimento*, Revista Fiscalidade nº2, 2000, p.32

dificuldade em localizar, caracterizar e identificar as transações e os seus intervenientes o que está relacionado a grande fluidez e inovação dos processos negociais e a relativa estabilidade dos processos de controlo e da capacidade operacional.<sup>29</sup>

A tributação do rendimento ocorre de acordo com o princípio da fonte e da residência. De acordo com o princípio da fonte o rendimento deve ser sujeito a tributação no país em que foi obtido. Em relação ao critério da residência, no que se refere a pessoas coletivas, devemos levar em consideração onde possuem a sua direção efetiva<sup>30</sup> ou estabelecimento estável.<sup>31</sup>

No comércio eletrónico a invisibilidade dos novos elementos comparáveis ao estabelecimento clássico é motivo de grande preocupação principalmente para o Estados da fonte, onde se localizam os compradores, que receiam uma perda substancial das suas receitas fiscais.

### 3.1 A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELETRÓNICO EM SEDE DE IMPOSTOS DIRETOS

Os desafios de como tributar o comércio eletrónico em sede de impostos diretos, surgem principalmente em relação a

---

<sup>29</sup> Ministério das Finanças e da Administração Pública, *Relatório de Combate à Fraude e Evasão Fiscal em Portugal: atividades desenvolvidas em 2007*, Fevereiro de 2008.

<sup>30</sup> No que se refere ao conceito de direção efetiva, este é geralmente definido como o local onde decorre de facto a gestão da sociedade. Trata-se aqui do local onde são tomadas as decisões de direção superior, refletindo o poder de controle de facto. Trata-se daquele local donde promana a gestão global da empresa, onde se reúnem os órgãos das pessoas coletivas.

<sup>31</sup> Um elemento central na determinação dos direitos de tributação é o Estabelecimento Estável das empresas, utilizado para definir se existe ou não suficiente presença num país que justifique o pagamento de tributos. O conceito de Estabelecimento Estável encontra-se consagrado no artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE. Uma pessoa coletiva detém um Estabelecimento Estável num dado país sempre que possuir uma instalação fixa através da qual exerça a sua atividade, ou quando uma pessoa, que não seja um agente independente, atue por conta da empresa e exerça habitualmente poderes para concluir contratos em nome desta.

imputação e a qualificação.

A qualificação dos rendimentos está relacionada a análise da tipologia dos rendimentos resultantes do comércio eletrônico e a determinação se estes podem ser definidos como rendimentos comerciais, mais-valias ou royalties.

A tributação do comércio eletrônico, em sede de impostos diretos,<sup>32</sup> no que se refere a imputação está condicionada a correta determinação dos elementos de conexão, a sede ou a direção efetiva, residência ou estabelecimento estável<sup>33</sup>, quando é que se considera estar na presença de um estabelecimento estável, para que possamos definir qual a jurisdição competente para tributar. E ainda a correta qualificação dos rendimentos auferidos nestas transações.<sup>34</sup>

### 3.1.1 CRITÉRIO DA QUALIFICAÇÃO

Para qualificarmos o tipo de rendimento resultante de uma transação e a consequente tributação, devemos analisar quais os tipos de direito foram adquiridos, qual a razão essencial que justifica a transação, enfim, qual o seu verdadeiro objetivo.

Conforme a natureza que o rendimento assume o tratamento é diferente. O comércio eletrônico “*online*” baseia-se na transação de bens digitais, intangíveis, que descaracterizam a qualificação dos rendimentos.

Se a cedência estiver relacionada somente ao direito de armazenar e usar ou explorar o bem através do seu computador, a aquisição de dados transmitidos (através de “*download*” de som, imagem ou texto), para o próprio uso, independente-

---

<sup>32</sup> Consideram-se residentes as pessoas coletivas e outras entidades que tenham sede ou direção efetiva em território português.

<sup>33</sup> Na legislação brasileira encontramos a figura similar do estabelecimento permanente.

<sup>34</sup> NABAIS, José Casalta, *Alguns Desafios Actuais da Tributação*, in *Fiscalidade* n.º6, Abril 2001, Edição do Instituto Superior de Gestão, p.44.

mente de se tratar de um particular ou uma empresa, devemos considerar os rendimentos como lucros.<sup>35</sup>

Comprar um livro digital hoje em dia é algo que comum na vida de um grande número de contribuintes, porém, desta transação resulta um rendimento o qual deve ser tributado.<sup>36</sup> Se o pagamento efetuado nesta transação estiver relacionado a uma simples aquisição, estamos perante um rendimento comercial. Se o pagamento da origem ao direito de reprodução do livro digital adquirido, para venda ao público, pode constituir “*royalties*”, se esse direito vigorar por um determinado período de tempo, ou ainda mais-valias, se a aquisição de direitos for plena e vigorar por período indeterminado.<sup>37</sup>

No contexto do direito brasileiro os livros virtuais devem seguir a lógica do texto constitucional em seu Artigo 150, inciso VI, alínea “c”, sendo plenamente imunes a qualquer tipo de tributação, como são os livros impressos, jornais e revistas.

No caso da aquisição de uma música por “*download*” pode resultar em três situações distintas. Se são adquiridos direitos para reprodução dessa música, o rendimento referente a essa transação constitui um “*royalti*”, porém, se os direitos estão relacionados somente ao direito de ouvir a música, o rendimento resultante dessa transação constitui um lucro comercial e por último, se a transação está relacionada a aquisição plena de todos os direitos relacionados com essa música, o rendimento resultante dessa transação constitui uma mais-valia.

---

<sup>35</sup> ABREU, Miguel Teixeira, *Efeitos Fiscais a utilização da Internet em sede de impostos sobre rendimento*, p.34-35.

<sup>36</sup> No contexto do direito brasileiro os livros virtuais devem seguir a lógica do texto constitucional em seu Artigo 150, inciso VI, alínea “c”, sendo plenamente imunes a qualquer tipo de tributação, como são os livros impressos, jornais e revistas. Assim se posiciona o entendimento da grande maioria da doutrina. O que realmente importa não é o meio físico onde a obra, a ideia, é transportada, mas sim ela própria, seu conteúdo, sendo, estes, protegidos pelo manto constitucional.

<sup>37</sup> CAMARA, Francisco de Sousa da, *A tributação do rendimento do software obtidos por não residentes*, Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2007, p.55 e ss.



O exemplo clássico mais citado para demonstrar a confusão das formas de tributação que pode ocorrer no comércio eletrónico está relacionado a Enciclopédia. Uma Enciclopédia, regra geral, é composta por vários volumes. No entanto pode ser adquirida em formato digital, via comércio eletrónico. Essa aquisição pode estar relacionada somente ao direito de aceder, ilimitadamente um “*site*” onde é disponibilizada toda a informação e devidas atualizações. Se a compra fosse efetuada no formato “material”, e por isso, o conteúdo estivesse em CD ou em papel, estaríamos diante de uma operação de compra e venda que resultaria em lucros comerciais. Já o direito de acesso ao formato digital da Enciclopédia, da margem ao pagamento de “*royalties*”.<sup>38</sup>

A clara definição da natureza, do objetivo e da extensão do direito adquirido em decorrência de cada transação comercial “*online*” resulta na correta determinação do tipo de rendimento obtido.<sup>39</sup>

Quando o assunto é a tributação de um “*software*”, algo transacionado com uma certa frequência na atual Sociedade da Informação, não há um consenso. O “*software*” não constitui um típico direito de propriedade intelectual em Portugal, tendo o legislador nacional reservado o termo “obras” para as criações intelectuais do domínio literário, científico e artístico protegidos pelo CDADC e rejeitado intencionalmente a qualificação dos programas de computador como obras literárias.

Entendemos, que a sua qualificação como direito autorral é incompatível não só com o regime legalmente instituído, mas também com os princípios do direito de autor.

Os rendimentos provenientes da cessão do uso de pro-

---

<sup>38</sup> COURINHA, Gustavo Lopes, *A tributação Direta das Pessoas Coletivas no Comércio Eletrónico- questões de residência e fonte*, in *Fiscalidade* n.º 6, Edição do Instituto Superior de Gestão, Abril 2001, p.76. Disponível em: [http://www.estig.ipbeja.pt/~ac\\_direito/Tributacao\\_Comercio\\_Electronico.pdf](http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/Tributacao_Comercio_Electronico.pdf)

<sup>39</sup> ATHENIENSE, Alexandre, *A Jurisdição no Ciberspaço*, Revista CEJ, v.7 nº20, Brasília, 2003, p.74-81

gramas de “*software*” não podem ser sujeitos a tributação em Portugal como rendimentos da propriedade intelectual sob pena de violação da lei e de inconstitucionalidade dos artigos 3.º n.º 5 e 5.º n.º 1, m), do CIRS, aplicável de acordo com o disposto no artigo 3.º 1, d) do CIRC quando interpretados no sentido de que aí se consideram abrangidas realidades tuteladas pelo regime dos direitos de autor e direitos conexos, por violação do princípio da legalidade fiscal. O mesmo se dizendo da norma do artigo 4.º n.º 3, c) do CIRC se interpretado na mesma dimensão normativa.

Caso os programas de computador não sejam considerados como uma obra literária, artística ou científica num determinado Estado, esse mesmo Estado está impedido de subsumir os pagamentos correspondentes ao termo “*royalties*” e de os tributar em conformidade com o artigo 12º de qualquer convenção bilateral que se possa eventualmente invocar uma vez que a aplicação do n.º 2 desse artigo exige que o “*software*” seja classificado como obra literária, artística ou científica.<sup>40</sup>

No Direito Brasileiro a legislação é mais esparsa em relação a tributação, e quase nula em relação ao comércio eletrônico, onde, regra geral se aplica a mesma lei do comércio tradicional aos casos “digitais”.

### 3.1.2 CRITÉRIO DA IMPUTAÇÃO

É importante analisar sobretudo a existência de elementos de conexão, tais como onde é que se consideram os intervenientes residentes, o local de domicílio, sede ou direção efetiva, se estamos ou não diante de um estabelecimento estável.

Em relação a imputação, é fundamental ter atenção ao

---

<sup>40</sup> Neste sentido vide Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, 2º Secção, Processo 0621/09, Relator: Dulce Neto, proferido em 02 de Fevereiro de 2011. Disponível em: <http://www.dgsi.pt>.

princípio da residência<sup>41</sup>, que possui uma função crucial na tributação do rendimento global do contribuinte.

Para que possamos definir qual o Estado que possui competência para tributar as transações eletrónicas, é necessário começar identificar onde é que os intervenientes são considerados residentes ou possuem a sua sede.

A determinação do local da residência ou sede é fundamental, pois todos os rendimentos obtidos por um contribuinte, são tributados no Estado em que este é considerado residente. No caso dos não residentes em um determinado Estado apenas serão tributados nesse mesmo local os seus rendimentos daí originários.

A legislação fiscal, no que se refere a pessoas coletivas, regra geral recorre a dois critérios simultaneamente o critério da sede e o critério da direção efetiva para designar o local de residência.

Estamos perante uma questão de extrema importância, na qual a residência desempenha a função de elemento de conexão subjetiva, pois permite determinar com exatidão, qual o Estado deverá tributar os rendimentos e se a transação analisada em cada caso concreto está ou não relacionada a Dupla Tributação.<sup>42</sup>

No âmbito do comércio eletrónico, devido a enorme subjetividade que o caracteriza e ao anonimato, torna-se mais complexo identificar as pessoas envolvidas numa determinada transação, a veracidade da informação fornecida, bem como determinar o local da residência efetiva ou sede de uma pessoa coletiva, ainda mais de for uma pessoa coletiva puramente digital.

---

<sup>41</sup> O que se entende por residência de pessoa física está previsto no artigo 16 do CIRS. E em relação a pessoa jurídica coletiva está previsto no artigo 2º, nº 3 do CIRC.

<sup>42</sup> CAMARA, Francisco de Sousa da, *A Dupla Residência das Sociedades à luz das Convenções de Dupla Tributação*, Ciência e Técnica Fiscal nº 403, Coimbra, Almédina, Julho-Setembro de 2001, p.38-42

Como podemos tributar uma empresa que possua uma página na internet um “*website*”, alojado num servidor externo, pertencente a terceiro, um provedor de serviços e todos os pedidos de informações, reclamações e encomendas e compras são efetuados neste *website*?

É necessário recorrer a critérios como o local de onde emanam as principais, o local de residência dos administradores, dos principais acionistas, devendo efetuar uma análise casuística, como um ponto de partida.

Contudo se estivermos perante uma empresa que possui dois ou mais administradores, cada um localizado num continente diferente os quais comunicam entre si eletronicamente, via *correio eletrónico* ou videoconferência e também emitem documentos no formato digital com certificação da assinatura digital. Os trabalhadores também estão espalhados pelos dois continentes América do Sul e Europa também estão ligados entre si e a Administração, via eletrónica, uma intranet. Todos os registos e a contabilidade encontram-se em formato eletrónico. As reuniões de acionistas e as tomadas de decisões são realizadas via recursos eletrónicos, videoconferência.

Como podemos decidir em relação a quem possui legitimidade para tributar se não há um local específico para as reuniões do conselho da administração, cada um dos administradores exerce a sua atividade num continente diferente, não há local físico para conservação dos documentos e registos contabilísticos e não conseguimos cumprir as regras para determinação da residência constante no artigo 4º, nº 2 e 3 na Convenção Modelo da OCDE sobre Dupla Tributação, na última versão de Julho de 2008?<sup>43</sup>

Estamos diante de um caso hipotético, mas que não é impossível<sup>44</sup>, e provavelmente a médio e longo prazo se tornará

---

<sup>43</sup> NEVES, Tiago Cassiano, *A Revisão de 2008 da Convenção Modelo OCDE e seus comentários: notas numa perspectiva portuguesa*, In: Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano 3, nº2, Coimbra, Almedina, 2010, p.211-220.

<sup>44</sup> Algumas empresas ligadas ao comércio eletrónico “*online*” para funcionarem

frequente. O que evidencia a complexidade da questão e a dificuldade na determinação da residência, no comércio eletrônico, a qual se agrava diante da facilidade de mobilidade na rede, o que possibilita a deslocalização constante e a dificuldade em localizar a identificação geográfica através de um IP.<sup>45</sup>

A questão fundamental que se coloca neste contexto desdobra-se em duas vertentes: sendo a primeira em saber quais as realidades que poderiam ser consideradas, nos termos do art. 5º da Convenção Modelo da OCDE o local onde a empresa exerce toda ou parte da sua atividade, e a segunda ainda que tal instalação exista se a mesma não se destina ao exercício de atividades preparatórias ou auxiliares, o que impede a caracterização de tal instalação como estabelecimento estável nos termos do citado art.5º.<sup>46</sup>

No que se refere a primeira questão a intervenção humana, através de pessoal do próprio vendedor ou terceirizado, não basta para que um equipamento técnico, especialmente um servidor de rede ou “*web server*” seja considerado um estabelecimento estável.

Torna-se necessário distinguir o equipamento informático que pode ser instalado em certo local, os dados e o “*software*” que são usados pelo equipamento ou estão armazenados no mesmo.<sup>47</sup> Assim um “*web site*”, uma combinação de dados eletrônicos e “*software*”, não pode ser considerado um estabelecimento estável, pois requer para tal uma instalação fixa.

Não basta a instalação de um servidor de rede ou “*web server*” no Estado da fonte para que seja caracterizado como

---

apenas precisam de um “*web site*” alojado num servidor externo, sendo que este “*web site*” pode ser objeto de uma gestão e manutenção via “*outsourcing*” e o único ativo que a mesma possui é referente a informação veiculada no *site*.

<sup>45</sup> IP é uma identificação, através de um conjunto de números, que representa o local de um determinado dispositivo (computador, impressora, etc) em uma rede local ou pública.

<sup>46</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Rio de Janeiro, Forense, 2010, p.560-561.

<sup>47</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p.561-562.

um estabelecimento estável, do vendedor com domicílio fiscal em outro Estado, faz-se necessário que a instalação esteja a disposição do vendedor, não se enquadrando em tal características o “*web site*” que é hospedado pelo servidor de um provedor de serviços de acesso à rede, uma figura alheia ao negócio do vendedor estrangeiro e que esta a disposição do servidor e não do vendedor.

Quando o vendedor possui um servidor a sua disposição no país da fonte, passamos a indagar se o servidor se limita a desempenhar funções auxiliares ou preparatórias em relação a transação ou se o objeto da transação é o próprio serviço.

O provedor de serviços ou prestador de serviços de acesso à rede não pode ser considerado um “estabelecimento pessoal”, como representante dependente, pois limita-se a permitir o acesso a internet, não estando envolvido no negócio nem no contrato celebrado pelos seus clientes.<sup>48</sup>

Em alguns casos, a administração fiscal fica limitada ao fato de considerar como direção efetiva o lugar de residência dos administradores ou em última instância dos acionistas detentores do maior número de ações, do controlo da empresa em análise.<sup>49</sup>

Há uma clara incapacidade do critério de residência tradicional cumprir as suas funções, no âmbito do comércio eletrónico, principalmente no que se refere as pessoas coletivas.

A prática internacional nos ensina que os lucros de uma empresa devem ser tributados no Estado onde se encontra a residência dessa empresa. Porém, quando a mesma empresa possuir um estabelecimento estável em outro Estado, gera a possibilidade de este outro Estado tributar os rendimentos legi-

---

<sup>48</sup> XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p.563.

<sup>49</sup> XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*, p.296 e ss.; CAMARA, Francisco de Sousa da, *A Dupla Residência das Sociedades à luz das Convenções de Dupla Tributação*, p.107-108.

timamente imputados a esse E.E.<sup>50</sup> de acordo com o artigo 7º, nº1 da Convenção Modelo da OCDE.

Apesar de surgir uma economia digital, as regras de tributação através do E.E possuem a mesma base de organização espacial, o que dificulta consideravelmente com a nova forma de economia digital, pois o espaço geográfico com barreiras não existe no contexto do comércio eletrônico cedendo lugar ao aglomerado de múltiplos espaços geográficos.

Há claramente uma crise dos elementos de conexão para determinar a residência e a fonte no âmbito do comércio eletrônico, porque as regras hoje existentes não foram criadas pelo legislador considerando a realidade do universo comercial digital. E a solução apresentada de recorrermos a critérios formais como o local onde os administradores e/ou acionistas residem, como local de direção efetiva, não está isenta de críticas e tão pouco é de fácil aplicação.

A existência de um Estabelecimento Estável legitima o exercício dos poderes tributários do Estado da fonte. As regras da tributação na fonte são de grande utilidade para o “*e-commerce*”, porém, é indiscutível a necessidade de adaptações, visando a aplicação das atuais regras de tributação dos rendimentos nacionais e transnacionais, provenientes do comércio eletrônico.

O princípio da tributação no país de residência é de grande importância pois permite estabelecer e delimitar o âmbito do direito de tributação dos rendimentos obtidos por um residente ou um não-residente<sup>51</sup> num determinado Estado.

---

<sup>50</sup> Um elemento central na determinação dos direitos de tributação é o Estabelecimento Estável das empresas, utilizado para definir se existe ou não suficiente presença num país que justifique o pagamento de tributos. O conceito de Estabelecimento Estável encontra-se consagrado no artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE. Uma pessoa coletiva detém um Estabelecimento Estável num dado país sempre que possuir uma instalação fixa através da qual exerça a sua atividade, ou quando uma pessoa, que não seja um agente independente, atue por conta da empresa e exerça habitualmente poderes para concluir contratos em nome desta.

<sup>51</sup> CAMARA, Francisco de Sousa da, *A tributação do rendimento do software*

Os atuais acordos de Dupla Tributação utilizam-se do termo residência tanto como domicílio, quanto no sentido de presença física. Seus critérios foram abalados face a nova realidade do comércio eletrônico, por serem fundados em elementos físicos como habitação permanente, permanência habitual, nacionalidade, a sede estatutária.

No que se refere as pessoas coletivas ou pessoas jurídicas encontramos um outro obstáculo para a determinação da residência, a possibilidade de administra-las à distância com os recursos tecnológicos hoje a disposição no mercado, como fax, videoconferência, “*e-mail*” e assinatura digital, o que dificulta a determinação com a devida clareza necessária, do local da residência ou sede de tais pessoas coletivas.

São de grande importância os Comentários da OCDE acerca do art. 5º da Convenção Modelo, pois clarificam as questões acerca da tributação nesse novo contexto do comércio eletrônico.

Contudo a dificuldade na identificação dos verdadeiros estabelecimentos estáveis tal como definidos no art. 5º da Convenção Modelo da OCDE tem levado alguns Estados, a precorrigir a tributação no Estado da Fonte, quando seja suficiente um fluxo contínuo e regular de transações, em que a publicidade é especialmente destinada a clientes desse Estado e os serviços pós-venda são prestados nesse Estado.

### 3.2 A TRIBUTAÇÃO DIRETA EM PORTUGAL

O sistema fiscal português<sup>52</sup> baseia-se em conceitos físicos como a residência, o local da entrega dos bens ou do fornecimento do serviço, o que propicia o surgimento de problemas quanto a determinação da soberania fiscal de um país e a

---

*obtidos por não residentes*, p.38

<sup>52</sup> O sistema fiscal brasileiro em vigor baseia-se também em conceitos físicos, seguindo a mesma linha de raciocínio do sistema português e da maioria dos países membros da OCDE.



sua legitimidade para tributar de modo direto<sup>53</sup> os rendimentos resultantes de uma atividade do comércio eletrônico.<sup>54</sup>

Devemos levar em consideração que Portugal é um Estado-Membro da União Europeia e membro da OCDE, por isso deve seguir as recomendações emitidas tanto pela UE como pela OCDE.

Segundo a legislação vigente, devemos classificar os rendimentos que derivam do comércio eletrônico em lucros,<sup>55</sup> *royalties* ou mais-valias.<sup>56</sup>

Os rendimentos podem se considerados lucros, quando resultantes da venda de bens e serviços e *royalties* são valores pagos a alguém pela utilização de determinados direitos de propriedade.<sup>57</sup>

A nítida distinção entre as três formas de rendimentos é de suma importância, principalmente em relação as pessoas coletivas não residentes,<sup>58</sup> as quais estarão sujeitas a tributação

---

<sup>53</sup> Entendemos por Imposto Direto o que grava a pessoa, a renda e o capital, arrecadado por meio de listas nominativas ou lançamentos e que recaem sobre certos fatos permanentes, periodicamente constatados. Imposto Indireto é o que grava um ato, fato ou um objeto, cobrado em virtude de tarifas impessoais, e que recaem sobre certos fatos intermitentes, constatados dia-a-dia. Nota-se que com as alterações dessas contribuições para “tributos não-cumulativos”, estão presentes as duas características.

<sup>54</sup> ABREU. Miguel Teixeira, *Efeitos Fiscais a utilização da Internet em sede de impostos sobre rendimento*, p.26.

<sup>55</sup> Segundo o artigo 17º CIRC “o lucro tributável é constituído pela soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não refletidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste código”.

<sup>56</sup> Segundo o art. 46º, nº1 do CIRC “consideram-se mais-valias os ganhos obtidos mediante transmissão onerosa, qualquer que seja o título por que se opere.”

<sup>57</sup> São vários os exemplos de Royalties, entre os quais: pagamento de direitos de autor pela publicação de um livro; pagamento de direitos de utilização de um terreno para extração de minério; pagamento de direitos de fabrico de um produto patenteado.

<sup>58</sup> As entidades não residentes podem possuir ou não estabelecimento estável em território português. No caso de possuírem estabelecimento estável em território português são tributadas com base no lucro imputável a esse estabelecimento estável determinado nos termos do artigo 50.º, após o que são deduzidos os prejuízos fiscais a ele imputáveis, nos termos do artigo 47.º, e os benefícios fiscais eventualmente

no país da fonte quando o rendimento for considerado mais-valia ou *royalties* e no país da residência no caso dos lucros.

Todavia, como já foi anteriormente mencionado, os elementos de conexão residência e fonte, estão desatualizados em relação a realidade do comércio eletrónico, o que dificulta a tributação direta tanto internamente, como no âmbito comunitário e internacional.

A intensificação das relações económicas internacionais e a possibilidade de as empresas dividirem os seus ciclos produtivos (produção, gestão financeira, marketing, etc.) por diversos espaços fiscais, resulta em sérios problemas.<sup>59</sup>

A simples existência de uma página *web*, ou no caso da atividade de uma empresa se encontrar direcionada para o mercado português pode ainda caracterizar um estabelecimento estável. Contudo, pela parte da Administração Fiscal não foram apresentados quaisquer critérios objetivos que levem a que uma página *web* possa ser considerada como um Estabelecimento Estável em território português, de acordo com os comentários e a apresentação de reservas ao artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE.

No campo do comércio eletrónico, assume particular relevância a noção de “estabelecimento estável”, uma vez que se toda a atividade é efetuada por meios “virtuais”, caberá perguntar se e quais as atividades necessárias para que se possa caracterizar a sua existência.

De acordo com a Jurisprudência do Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias<sup>60</sup>, o conceito de estabelecimento é

---

existentes e dedutíveis àquele lucro. Neste sentido vide artigos 3.º, n.º 1, c) e d) e n.º 3, 15.º, n.º 1, c) e d), 47.º, 50.º, 51.º, 80.º, n.ºs 1 e 4 e 88.º, n.ºs 3 a 5, todos do CIRC.

<sup>59</sup> PINTO, Ana Pinelas, *Comércio Electrónico e Fiscalidade Indirecta - Algumas considerações a propósito da aplicação do IVA às transacções – electrónicas “online”*. Disponível em:

<http://www.cmvm.pt/CMVM/Publicacoes/Cadernos/Documents/5a3370f3bf06412aae1e493a6f972c63ComercioElectronicoeFiscalidadeIndirecta.pdf>

<sup>60</sup> Caso C-168/84, *Berkholz*, TJCE, Decisão de 4 de Julho de 1985, TJCE, pág. 2251-2265.

indissociável da prossecução efetiva de uma atividade económica, através de um estabelecimento fixo, por um período indefinido, descaracterizando a existência de um “estabelecimento estável” num dado território quando nele apenas estão presentes máquinas ou equipamentos, mesmo que regularmente mantidos. Isto porque, o termo “estabelecimento estável” implica a presença permanente de meios técnicos e humanos, determinando-se pela localização destes elementos a localização do estabelecimento.<sup>61</sup>

No contexto brasileiro os rendimentos decorrentes do comércio eletrónico estão a ser considerados do mesmo modo que os rendimentos oriundos do comércio tradicional, para fins de tributação. Posição com a qual não concordamos.

Os rendimentos obtidos através do comércio eletrónico, nas vendas destinadas as pessoas jurídicas contribuintes do ICMS,<sup>62</sup> estão sujeitos ao IRPJ<sup>63</sup> e ao CSLL<sup>64</sup> sobre o resultado

---

<sup>61</sup> Embora a Diretiva sobre Comércio Eletrónico (Diretiva 2000/31/CE do Parlamento e do Conselho, de 8 de Junho de 2000, relativa a certos aspetos legais dos serviços da sociedade de informação, em especial do comércio eletrónico, no mercado interno) exclua expressamente o domínio tributário e, nomeadamente o imposto sobre o valor acrescentado, do seu âmbito de aplicação (Considerando 12 e 13 e n.º 5, alínea a) do artigo 1.º) a determinação que faz do conceito de lugar de estabelecimento porque assenta também na jurisprudência do Tribunal de Justiça, não deverá ser afastada sem mais. Nestes termos, esta Diretiva considera como “local de estabelecimento, quando se trate de uma sociedade prestadora de serviços através de um sítio Internet, não o local onde se encontra a tecnologia de apoio a esse sítio ou local em que este é acessível, mas sim o local em que essa sociedade desenvolve a sua atividade económica”, afirmando-se que quando um prestador tiver estabelecido em diversos locais “esse local é aquele em que o prestador tem o centro das suas atividades relacionadas com esse serviço específico” (Considerando 19.º).

<sup>62</sup> O ICMS incide sobre:

- I – operações relativas à circulação de mercadorias, inclusive o fornecimento de alimentação e bebidas em bares, restaurantes e estabelecimentos similares;
- II – prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal, por qualquer via, de pessoas, bens, mercadorias ou valores;
- III – prestações onerosas de serviços de comunicação, por qualquer meio, inclusive a geração, a emissão, a recepção, a transmissão, a retransmissão, a repetição e a ampliação de comunicação de qualquer natureza;
- IV – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços não compreendidos na competência tributária dos Municípios;

operacional<sup>65</sup>, PIS<sup>66</sup> e COFINS<sup>67</sup> sobre o faturamento.

---

V – fornecimento de mercadorias com prestação de serviços sujeitos ao imposto sobre serviços, de competência dos Municípios, quando a lei complementar aplicável expressamente o sujeitar à incidência do imposto estadual.

VI – a entrada de mercadoria importada do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda quando se tratar de bem destinado a consumo ou ativo permanente do estabelecimento;

VII – o serviço prestado no exterior ou cuja prestação se tenha iniciado no exterior;

VIII – a entrada, no território do Estado destinatário, de petróleo, inclusive lubrificantes e combustíveis líquidos e gasosos dele derivados, e de energia elétrica, quando não destinados à comercialização ou à industrialização, decorrentes de operações interestaduais, cabendo o imposto ao Estado onde estiver localizado o adquirente.

<sup>63</sup> Como regra geral, integram a base de cálculo todos os ganhos e rendimentos de capital, qualquer que seja a denominação que lhes seja dada, independentemente da natureza, da espécie ou da existência de título ou contrato escrito, bastando que decorram de ato ou negócio que, pela sua finalidade, tenha os mesmos efeitos do previsto na norma específica de incidência do imposto.

<sup>64</sup> CSSL significa Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido, é apurada ao final da Demonstração do Resultado do exercício de uma empresa, varia de empresa para empresa, de acordo com o seu ramo.

<sup>65</sup> Indicador que faz parte do demonstrativo de resultado de uma empresa, e que é determinado como sendo o lucro obtido pela empresa depois de se deduzir da receita líquida de vendas o custo de mercadoria vendida, as despesas de pessoal, as despesas administrativas, as despesas financeiras e outras despesas operacionais. Trata-se de um conceito mais utilizado para empresas não financeiras. Em alguns países o resultado operacional é calculado antes das despesas financeiras, mas no Brasil como herança da época inflacionária, em que a maioria dos itens do demonstrativo de resultado era corrigida monetariamente, estas despesas são incluídas no resultado operacional. Disponível em:

[http://www.igf.com.br/aprende/glossario/glo\\_Resp.aspx?id=2303](http://www.igf.com.br/aprende/glossario/glo_Resp.aspx?id=2303)

<sup>66</sup> Contribuição sobre o faturamento, que é paga mensalmente pelas empresas, e cujo objetivo é constituir um fundo de ajuda ao trabalhador em caso de demissão sem justa causa. Os depósitos formam uma caixa única que é rateada entre os beneficiários do fundo, segundo normas estabelecidas pela legislação. Disponível em: [http://www.igf.com.br/aprende/glossario/glo\\_Resp.aspx?id=2303](http://www.igf.com.br/aprende/glossario/glo_Resp.aspx?id=2303)

<sup>67</sup> Incide sobre o faturamento bruto das empresas. Os recursos são destinados à Previdência Social. Trata-se da contribuição devida pelas empresas de direito privado em geral, exceto as microempresas e as empresas de pequeno porte submetidas ao regime do Simples, pois neste caso a contribuição já está embutida na alíquota unificada do imposto. A partir de fevereiro de 2004 a alíquota da COFINS subiu de 3% para 7,6% sobre o faturamento mensal da empresa, independentemente da atividade exercida e da classificação contábil adotada para a escrituração destas receitas. Contudo, o aumento só é válido para as empresas tributadas pelo lucro real. Disponível em: [http://www.igf.com.br/aprende/glossario/glo\\_Resp.aspx?id=668](http://www.igf.com.br/aprende/glossario/glo_Resp.aspx?id=668)

A legislação portuguesa e a legislação brasileira não foram criadas a pensar nas mudanças que iriam ocorrer no paradigma da tributação e ainda não adaptaram-se ao comércio eletrônico, e a necessidade de formularem novos conceitos destinados a tributação dos rendimentos a ele relacionados.

### 3.3 A TRIBUTAÇÃO INDIRETA EM PORTUGAL

A União Europeia caminha no sentido oposto ao paradigma americano de não tributação.

As discussões no âmbito da União Europeia, e em Portugal, seguem as mesmas regras determinadas pela OCDE e se voltam cada vez mais para uma tributação indireta,<sup>68</sup> procuram uma definição para a cobrança do Imposto sobre Valor Acrescentado (IVA).<sup>69</sup>

A proposta não prevê uma taxação especial para o comércio eletrônico, mas defende uma adaptação a estrutura tributária da época às características da venda eletrónica de modo a evitar que os operadores residentes na comunidade europeia não venham a ser prejudicados ou favorecidos em detrimento do comércio tradicional.

Assim com as regras previstas, os serviços fornecidos fora da União Europeia para não contribuintes serão isentos, enquanto os operadores de dentro da União Europeia serão

---

<sup>68</sup> Por seu turno, no imposto indireto o contribuinte de direito (contribuinte legal) pode regularmente trasladar a carga fiscal respectiva, através do lançamento em documento fiscal, onde lança o seu valor cobrando-o do contribuinte de fato, no caso, a última pessoa na cadeia (consumidor), que suporta a totalidade da carga fiscal, fenómeno conhecido por repercussão, onde o contribuinte de jure reflete o tributo para o de facto.

<sup>69</sup> O IVA é um imposto geral sobre o consumo, uma vez que incide sobre as transmissões de bens, as prestações de serviços e as importações. Trata-se de um imposto plurifásico, porque é liquidado em todas as fases do circuito económico, desde o produtor ao retalhista. Sendo plurifásico, não é cumulativo, pois o seu pagamento é fracionado pelos vários intervenientes do circuito económico, através do método do crédito do imposto. Disponível em: [www.portaldasfinancas.gov.pt/home.action](http://www.portaldasfinancas.gov.pt/home.action)

taxados, pois o tributo deve ser cobrado no local onde ocorre a oferta do serviço que é considerado o local onde os mesmos são fisicamente realizados.

Consequentemente foram apresentadas propostas de alteração do local de tributação do IVA com intuito de facilitar o funcionamento do sistema tributário e evitar a carga excessiva sobre o desenvolvimento do comércio eletrônico internacional sobre as pequenas e médias empresas e aqueles que efetuam esporadicamente vendas para a U.E.

Considerando a necessidade de obter um consenso internacional sobre as medidas a adotar no sentido de evitar situações de dupla tributação ou de não tributação involuntária e as exigências de segurança técnica e de certeza jurídica por parte das empresas e dos consumidores, o Conselho Europeu adotou três princípios fundamentais em matéria de imposto sobre o valor acrescentado nas transações eletrônicas em linha.

O primeiro, que se poderá designar como princípio da mera adaptação ou da suficiência das figuras tributárias existentes, é o de que não deverão ser previstos impostos novos ou suplementares no que se refere ao comércio eletrônico, mas que os impostos existentes, em especial o IVA<sup>70</sup>, deverão ser adaptados para poderem ser aplicados a esta nova forma de comercialização.

Em segundo lugar, a distinção entre as formas de comércio eletrônico assume uma importância acrescida, pois daí resulta que as transações resultantes do comércio eletrônico “*online*”, devem ser consideradas como prestação de serviços em decorrência da sua intangibilidade. Neste contexto afirma-se o princípio da recondução das entregas de produtos por via eletrônica à categoria de prestações de serviços, para efeito de tributação, afastando-se em definitivo da potencial terceira ca-

---

<sup>70</sup>Já na sua Comunicação *Uma iniciativa europeia para o comércio eletrônico*, COM (97) 157, a Comissão sublinhou a possibilidade de o IVA, ao contrário de qualquer novo tipo de imposto, poder ser aplicado ao comércio eletrônico tal como para as outras transações comerciais tradicionais.

tegoria dos “bens virtuais”<sup>71</sup> O terceiro princípio é o de que apenas as prestações desses serviços consumidas na Europa deverão ser tributadas na Europa, ou seja, afirma-se inequivocamente o princípio da tributação no local do consumo.

Aplicação das regras relativas ao Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) às transações eletrônicas fundamenta-se no fato do IVA ser aplicável à globalidade das entregas de mercadorias e prestações de serviços para consumo na União Europeia, independentemente dos meios de comunicação ou sistema de comercialização utilizado na transação.

A grande problemática da tributação indireta prende-se com a questão da determinação da localização das operações realizadas através do comércio eletrônico direto, com o intuito de definir qual o Estado com legitimidade para proceder a sua tributação, uma vez que são de difícil verificação do local de ocorrência.

A regulamentação vigente obviamente que, não levou em conta as especificidades das transações eletrônicas “online” e que, por isso, não pode deixar, desde já, de se considerar em muitos aspetos como manifestamente desapropriada.

Até 2002 o principal problema resultante do comércio eletrônico era a distorção concorrencial nas operações realizadas por prestadores de serviços comunitários e consumidores não residentes, domiciliados em países terceiros e as operações realizadas entre prestadores de serviços não comunitários e consumidores finais europeus, pois na segunda hipótese havia uma isenção, visto que não eram sujeitas ao acréscimo do IVA. Eram inicialmente consideradas realizadas no local do prestador de serviço.

Como no mundo virtual do comércio eletrônico fica di-

---

<sup>71</sup> Ora, uma vez que, na aplicação do IVA à transferência de produtos digitalizados não há qualquer diferença de regime entre o “software” e a literatura, o vídeo ou a música, dado que, em forma digitalizada esses produtos são sempre considerados como bens incorpóreos, todos estes casos são classificáveis igualmente como prestações de serviços.

fácil a localização dos intervenientes, as regras alteraram-se e a tributação passou a ocorrer, regra geral, no local do consumo.

Assim, independentemente do prestador de serviços ser ou não comunitário a localização das operações deverá ocorrer sempre no local do consumo, para evitar uma concorrência distorcida. Se o adquirente das prestações de serviço for um consumidor final a regra a ser aplicada deverá a da localização da operação no local de consumo.

Nos casos do prestador de serviços não comunitário, caberá a aplicação do Regime Especial, ficando obrigado a identificar-se num Estado-Membro, no qual deverá ser considerado residente e cumprirá todas as suas obrigações fiscais.

Nos casos em que o prestador de serviços e o adquirente são europeus a tributação da operação deverá localizar-se na sede do prestador.

A Diretiva 2000/31/CE foi transposta para o ordenamento jurídico interno pelo Decreto-lei 7/2004 versa sobre o comércio eletrónico e se propõe a reforçar a segurança jurídica do comércio eletrónico, a fim de aumentar a confiança dos usuários da Internet, abrange todos os serviços na sociedade da informação: serviços entre empresas, entre empresas e consumidores, os serviços prestados gratuitamente para o destinatário, por exemplo, aqueles que são financiados através de receitas de publicidade ou patrocínio, e serviços que permitem transações eletrónicas (incluindo televendas interativas de bens e serviços e centros comerciais online). É aplicado principalmente nos setores e atividades “*online*” como jornais, bases de dados, serviços financeiros, serviços profissionais (advogados, médicos, contabilistas, agentes imobiliários), serviços de entretenimento (por exemplo aluguel de vídeo), marketing direto e publicidade e serviços de acesso à Internet.

Com as alterações ocorridas em 2008, porém, que somente entrarão em vigor em 2015, as distorções deixarão de existir.



As operações celebradas entre prestadores de serviços e consumidores finais europeus serão consideradas localizadas no local onde ocorreu o consumo.

No contexto normativo brasileiro a operação de compra e venda por meio eletrônico, se equipara as vendas realizadas por telefone, fax ou catálogo, onde a mercadoria é entregue ao consumidor final pelos meios usuais. A saída da mercadoria do estabelecimento vendedor, representa o fato gerador do ICMS,<sup>72</sup> devido ao Estado onde está estabelecido o vendedor.

O ICMS é dotado de “gravame plurifásico (incide sobre o valor agregado, obedecendo o princípio da não cumulatividade), real (as condições da pessoa são irrelevantes) e proporcional, tendo predominantemente um caráter fiscal”<sup>73</sup>

A base do fato gerador do ICMS é a circulação de mercadoria ou a prestação de serviço interestadual ou intermunicipal de transportes e de comunicação, ainda que iniciados no exterior (art 155, II,CF).<sup>74</sup>

Com o avanço do Comércio Eletrônico, há uma nova definição para o termo “circulação de mercadorias” como a hipótese de incidência do ICMS, pois, o fato das mercadorias serem ofertadas e comercializadas no ambiente virtual, não as fazem deixar de circular entre os negociantes. O conceito de mercadoria é fundamental ao estudo do fato gerador deste imposto: mercadoria, é a coisa que se constitui objeto de uma venda. Todavia, a Constituição define implicitamente mercadoria em seu sentido estrito.

---

<sup>72</sup> O ICMS é um imposto de competência estadual incidente sobre a circulação de mercadorias (bens materiais corpóreos) e serviços de transporte interestadual, intermunicipal e de comunicações (bens imateriais incorpóreos). Tem como fato gerador a saída de mercadorias de estabelecimento comercial, industrial ou produtor, a alíquota praticada segue de acordo com as especificações da TIP (tabela que lhe é própria).

<sup>73</sup> SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, Saraiva, 2011, p.125 e ss.

<sup>74</sup> RIBEIRO, Luciana Antonini, *A privacidade e os arquivos de consumo na Internet*, Revista de Direito do Consumidor, v.11 nº 41, São Paulo, jan/mar 2002, p.151 e ss.

Entendemos que o ICMS deva ser aplicado somente nos casos de comércio eletrônico “*offline*” de bens tangíveis.

Entendemos ainda que em uma loja virtual, considerada prestadora de serviço, por fornecer bens “digitais”, incorpóreos, os rendimentos deverão ser sujeitos ao ISS<sup>75</sup>, sobre o serviço prestado<sup>76</sup> e não ao ICMS, pois entendemos que não há circulação de mercadorias,<sup>77</sup> é quase impossível identificar o fato gerador, pois toda a operação se desenvolve sem que sejam utilizados suportes físicos nos termos da legislação vigente. É que ocorre no caso das vendas de livros eletrônicos, filmes, músicas, jogos e tantas outras coisas via “*download*”.<sup>78</sup>

A maior dificuldade de tributação, reside nos bens incorpóreos, assim compreendidos os “*software*”, utilidades virtuais, serviços de design. Com a nova figura das “mercadorias virtuais”, ocorre uma desmaterialização do bem, sendo impossível a distinção do que é bem ou serviço. De qualquer modo, uma vez que não se encontram caracterizadas no ordenamento fiscal, não podem estar sujeitas a enquadramento tributário.

A Constituição Federal prescreve que cabe à União definir os fatos geradores de impostos Estaduais e Municipais (art. 146, III, “a” e “b”), prevê expressamente que novas situações, quando não compreendidas nas hipóteses legais de incidência de impostos - por falta de previsão legal -, não são pas-

---

<sup>75</sup> O Imposto Sobre Serviços, de competência dos Municípios e do Distrito Federal, tem como fato gerador a prestação de serviços constantes da lista anexa à Lei Complementar 116/2003, ainda que esses não se constituam como atividade preponderante do prestador.

<sup>76</sup> O Imposto sobre Serviços (ISS), incide sobre um bem econômico imaterial. É de competência municipal, tendo como fato gerador a prestação dos serviços constantes na Lista anexa ao Decreto Lei 406/68. O prestador do serviço é o contribuinte do imposto, recolhido sobre o preço do serviço realizado.

<sup>77</sup> Neste sentido vide CHIESA, Clelio, *A tributação dos serviços de Internet prestados pelos provedores: ICMS ou ISS*, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, v.7 nº27, São Paulo, 1999, p.14-27; LAVIERI, João Vicente, *Internet: Incidência do ICMS ou ISS*, Revista Consulex, 1999, p.17.

<sup>78</sup> STUBER, Walter Douglas, *A Internet sob a ótica jurídica*, Revista dos Tribunais, v.87, nº 749, São Paulo, 1998, p.60-81.

síveis de tributação (art. 150, I). Dessa forma, determinada atividade somente poderá se sujeitar à tributação, se estiver positivamente abrangida pela previsão constitucional.<sup>79</sup>

O legislador brasileiro está mais preocupado com a tributação do comércio eletrônico voltada para o consumo, devido a uma forte influência da do Código de Defesa do Consumidor existente no Brasil,<sup>80</sup> e para tal elaborou uma nova roupagem do ICMS, adaptada a atual realidade do comércio eletrônico. Contudo, as bases conceituais necessárias para uma correta clarificação das transações efetuadas no comércio eletrônico, que possibilitem posteriormente uma correta tributação, ainda não estão elaboradas. Como diz o ditado popular “estão colocando a carroça na frente dos burros”.

As Convenções sobre Dupla Tributação são muitas vezes utilizadas para solucionar as dúvidas existentes nestes casos, pois a grande maioria das transações envolvem dois ou mais países.

Assim sendo, diante de tantas dúvidas e entraves cumpre-nos perguntar se os Estados devem isentar as transações efetuadas via comércio eletrônico ou devem buscar um meio de tributá-las de acordo com os princípios do direito fiscal já mencionados?

#### 4. TRIBUTAR OU ISENTAR

Após um análise crítica constatamos que os parâmetros hoje adotados nas legislações tributárias vigentes não se encaixam com a atual realidade da sociedade globalizada.

O que nos faz refletir sobre a questão se então devemos

---

<sup>79</sup> ROSSINI, Carolina Almeida Antunes, A Adaptação do Direito em função da Internet, Revista do Advogado, v.23, nº69, São Paulo, 2003, p.120-124.

<sup>80</sup> Apesar de ter sido publicado posteriormente, o texto do atual Código Civil em vigor esteve muitos anos a espera de publicação, por isso, afirmamos que o texto do Código de Defesa do Consumidor é posterior ao atual Código Civil e portanto mais atual e de fácil aplicação e adaptação.

ou não tributar o comércio eletrônico.

Há uma corrente libertária que entende ser a Internet um território livre por isso não deve estar sujeita a cobrança de tributos, opinião da qual não concordamos.

Entendemos que apesar da atual realidade fiscal não estar apta a tributar o comércio eletrônico este não deva ser objeto de isenção fiscal por diversas razões.

Principalmente porque resultaria numa verdadeira erosão fiscal das receitas recolhidas para os cofres públicos se não tributássemos as transações do comércio eletrônico, tendo em vista que as vendas “*online*” crescem vertiginosamente a cada instante. O que conseqüentemente acarretaria também alguns efeitos particulares de distribuição e agravamento de outros impostos a médio e longo prazo.

Entendemos que não tributar as transações efetuadas no comércio eletrônico significa renunciar a soberania tributária do país, comprometer o princípio da neutralidade<sup>81</sup> da tributação<sup>82</sup> e afetar a equidade da tributação.

A tributação deve assegurar sempre a equidade<sup>83</sup> e a neutralidade entre as diferentes formas de comércio. As decisões dos contribuintes devem ser motivadas por decisões económicas e não fiscais. Os contribuintes que se encontrarem em situações semelhantes e que efetuam transações similares devem estar sujeitos a tributos idênticos.

Os princípios do Direito Fiscal devem ser aplicados igualmente ao comércio eletrônico, o qual não deve receber

---

<sup>81</sup> PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional - Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, 2010, p.67

<sup>82</sup> Quando as transações da mesma natureza, são tributadas no comércio tradicional e não são tributadas no comércio eletrônico, não há neutralidade fiscal. Um contribuinte não pode ser levado a tomar uma decisão, cujo o fundamento seja o pagamento ou não de um imposto para operações da mesma natureza.

<sup>83</sup> Segundo Paula Rosado Pereira a equidade deve guiar a formulação das normas destinadas a concretizar a repartição do poder de tributar entre os Estados em PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional- Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, p.61

tratamento privilegiado ou discriminatório.<sup>84</sup>

Deve haver tributação para ambas as formas de comércio, desde que haja rendimento tributável, independentemente da forma escolhida, do produto a ser entregue estar na forma ser tangível ou intangível e da forma de transporte do produto ou serviço.

No contexto internacional há uma crescente pressão organizada para a isenção do comércio eletrônico, principalmente nos Estados Unidos, onde há uma moratória fiscal concedida nas compras efetuadas no comércio eletrônico, criada pelo governo através da *Tax Non Discrimination Act*, que em 1998 impôs uma moratória de três anos a introdução de novos tributos em relação ao comércio eletrônico, proibindo tributos múltiplos e discriminatórios. Esta já foi prorrogada por três vezes e em 2007 surgiu uma emenda a qual prorrogou a durabilidade até o ano de 2014. Na última prorrogação houve uma tentativa frustrada de moratória permanente.<sup>85</sup>

Devemos salientar ainda que, em relação a discussão que há em torno deste tratamento especial dado ao comércio eletrônico nos Estados Unidos, esta refere-se exclusivamente a tributação da despesa e não a tributação dos rendimentos, isto é conceder e manter perpetuamente uma tributação privilegiada para o consumo e não para o rendimento das empresas.<sup>86</sup>

Somos contrários a isenção tributária do rendimento das empresas que desenvolvem as suas atividades através do comércio eletrônico pois mais uma vez devemos levar em consideração se há rendimento, há capacidade contributiva, se há capacidade contributiva, deve estar sujeita a tributação.

Entendemos que pode haver nestes casos uma tributação com base em normas e princípios diferentes daqueles utili-

---

<sup>84</sup> TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, p.485

<sup>85</sup> PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico* p. 279-287

<sup>86</sup> PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrônico*, p.279-287

zados na tributação de empresas do comércio tradicional, visto que são duas realidades distintas, porém devem ser tributadas e sem concessão de privilégios, para uma saúde fiscal do próprio Estado.

Contudo diante da ausência de uma previsão legal referente a tributação dos “downloads”, os mesmos não podem ser tributados. O que demonstra a urgência na criação de normas que venham preencher essa lacuna normativa existente, tanto no contexto nacional, comunitário e internacional.

## 5. CONCLUSÃO

Diante do exposto anteriormente concluímos que:

No comércio eletrônico os conceitos de territorialidade e soberania são postos em causa, devido a sua transnacionalidade, as fronteiras meramente imaginárias e noção o espaço é virtual.

É de suma importância a identificação dos intervenientes, para que possamos efetuar uma tributação eficaz do comércio eletrônico “*online*”, da ocorrência de transações no mundo virtual, do tipo de transação e conseguir a ligar o rendimento obtido, com a transação e o contribuinte que a realizou.

A qualificação dos rendimentos está relacionada a tipologia dos rendimentos resultantes do comércio eletrônico e a determinação se estes podem ser definidos como rendimentos comerciais, mais-valias ou royalties.

Para qualificarmos corretamente o tipo de rendimento resultante de uma transação e a consequente tributação, devemos analisar quais os tipos de direito foram adquiridos, qual a razão essencial que justifica a transação, enfim, qual o seu verdadeiro objetivo.

Em relação a imputação, é fundamental ter atenção ao princípio da residência que possui uma função crucial na tributação do rendimento global do contribuinte.

A legislação fiscal, no que se refere a pessoas coletivas, regra geral recorre a dois critérios simultaneamente o critério da sede e o critério da direção efetiva para designar o local de residência.

A residência desempenha a função de elemento de conexão subjetiva, pois permite determinar com exatidão, qual o Estado deverá tributar os rendimentos e se a transação analisada em cada caso concreto está ou não relacionada a Dupla Tributação.

Há uma clara incapacidade do critério de residência, atualmente existente, cumprir as suas funções, no âmbito do comércio eletrónico, principalmente no que se refere as pessoas coletivas.

Segundo a legislação vigente, devemos classificar os rendimentos que derivam do comércio eletrónico em lucros, *royalties* ou mais-valias.

No campo do comércio eletrónico, assume particular relevância a noção de “estabelecimento estável”, uma vez que se toda a atividade é efetuada por meios “virtuais”, caberá perguntar se e quais as atividades necessárias para que se possa caracterizar a sua existência.

A legislação portuguesa e a legislação brasileira ainda não estão adaptadas a nova realidade do comércio eletrónico o que muitas vezes resulta numa tributação equivocada ou numa não tributação equivocada.

O legislador brasileiro está mais preocupado com a tributação do comércio eletrónico voltada para o consumo e a defesa dos interesses dos seus Estados e não para a tributação do rendimento das empresas obtido através do comércio eletrónico, devido a uma forte influência do Código de Defesa do Consumidor existente no Brasil.

A principal desvantagem associada a tributação do comércio eletrónico é a insuficiência de legislação que regule adequadamente as novas atividades do comércio eletrónico,

quer ao nível nacional, comunitário ou ao nível internacional.

Não tributar as transações efetuadas no comércio eletrónico significa renunciar a soberania tributária do país, comprometer o princípio da neutralidade e afetar a equidade da tributação.

Os princípios do Direito Fiscal devem ser aplicados igualmente ao comércio eletrónico, o qual não deve receber tratamento privilegiado ou discriminatório.

Urge a reformulação normativa nível nacional, comunitário e internacional, incluindo previsões expressas em relação a tributação dos rendimentos obtidos através do comércio eletrónico por via direta e indireta principalmente para evitar as situações de tributação equivocada, dupla tributação e evasão fiscal.

As normas relacionadas ao comércio eletrónico também devem ser regidas pelos princípios comuns da neutralidade, da eficiência, da simplicidade, da flexibilidade e da justa alocação dos fatos tributários.



## 6. BIBLIOGRAFIA

ABREU. Miguel Teixeira, *Efeitos Fiscais a utilização da Internet em sede de impostos sobre rendimento*, Revista Fiscalidade nº2, 2000.

ANACOM – *O comércio eletrónico em Portugal*, 2006, p. 20.  
Disponível em:  
[http://www.anacom.pt/streaming/manual\\_comercio\\_elec.pdf?contentId=178219&field=ATTACHED\\_FILE](http://www.anacom.pt/streaming/manual_comercio_elec.pdf?contentId=178219&field=ATTACHED_FILE)

ATHENIENSE, Alexandre, *A Jurisdição no Ciberspaço*, Re-



- vista CEJ, v.7 nº20, Brasília, 2003.
- BORGES, António de Moura - *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional entre Estados Desenvolvidos e Estados em Desenvolvimento* In: Revista Notícia do Direito Brasileiro, Nova Série, Brasília, Universidade de Brasília, Ltr, 1996.
- CAMARA, Francisco de Sousa da, *A tributação do rendimento do software obtidos por não residentes*, Homenagem a José Guilherme Xavier de Basto, Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- \_\_\_\_\_, *A Dupla Residência das Sociedades à luz das Convenções de Dupla Tributação*, Ciência e Técnica Fiscal nº 403, Coimbra, Almedina, Julho-Setembro de 2001.
- CHIESA, Clélio, *A tributação dos serviços de Internet prestados pelos provedores: ICMS ou ISS?*, Cadernos de Direito Tributário e Finanças Públicas, v.7 nº27, São Paulo, 1999.
- COELHO, Fábio Ulhoa, *Curso de Direito Comercial*, VIII, São Paulo, Saraiva, 2000.
- COURINHA, Gustavo Lopes, *A tributação Direta das Pessoas Coletivas no Comércio Eletrónico- questões de residência e fonte*, in Fiscalidade n.º 6, Abril 2001, Edição do Instituto Superior de Gestão. Disponível em: [http://www.estig.ipbeja.pt/~ac\\_direito/Tributacao\\_Comercio\\_Electronico.pdf](http://www.estig.ipbeja.pt/~ac_direito/Tributacao_Comercio_Electronico.pdf)
- FAVEIRO, Vítor António Duarte, *Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português*. I Volume, Coimbra, Coimbra Editora, 1984.
- FAZENDEIRO, Ana, *Comércio eletrónico: celebração de contratos em linha*, Lisboa, Vida Judiciária N.29,1999.
- LAVIERI, João Vicente, *Internet: Incidência do ICMS ou ISS?*, Revista Consulex, São Paulo, 1999.
- LEITÃO, Luís Menezes, *A responsabilidade civil na internet*,

- na *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 61, I, Lisboa, 2001.
- LOPREATO, Francisco Luiz C, *Taxação no Comércio Eletrónico*, IE/UNICAMP, nº108, Campinas, 2002. Disponível em <http://www.eco.unicamp.br/docprod/downarq.php?id=1738>
- MACHADO, Jónatas E.M. / COSTA, Paulo Nogueira da - *Curso de Direito Tributário*, Coimbra, Coimbra Editora, 2009.
- MARQUES, Mário Castro, *O Comércio Eletrónico. Algumas questões jurídicas*, in AA.VV. (Glória Teixeira, Org.): *O Comércio Eletrónico. Estudos Jurídico-Económicos*, Coimbra, Livraria Almedina, 2002.
- MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro, *As Convenções sobre Dupla Tributação*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 179, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998, p. 15
- Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património, In: *Ciência e Técnica Fiscal*, nº 172, Lisboa, 1995
- NABAIS, José Casalta, *Alguns Desafios Actuais da Tributação*, in *Fiscalidade* n.º6, Edição do Instituto Superior de Gestão, Abril 2001.
- \_\_\_\_\_, *Direito Fiscal*, 6º ed., Coimbra, Almedina, 2011
- NEVES, Tiago Cassiano, *A Revisão de 2008 da Convenção Modelo OCDE e seus comentários: notas numa perspectiva portuguesa*, In: *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano 3, nº2, Coimbra, Almedina, 2010.
- PEREIRA, Alexandre Dias, *Comércio eletrónico na sociedade da informação: da segurança técnica à confiança jurídica*, Coimbra, Almedina, 1999.
- PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios de Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Coimbra, Almedina, 2010.

- PINTO, Ana Pinelas, *Comércio Eletrónico e Fiscalidade Indirecta - Algumas considerações a propósito da aplicação do IVA às transacções – eletronicas “on-line”*. Disponível em: <http://www.cmvm.pt/CMVM/Publicacoes/Cadernos/Docu-ments/5a3370f3bf06412aae1e493a6f972c63ComercioElectronicoeFiscalidadeIndirecta.pdf>
- PIRES, Rita Calçada, *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico*, Coimbra, Almedina, 2011
- RIBEIRO, Luciana Antonini, *A privacidade e os arquivos de consumo na Internet*, Revista de Direito do Consumidor, v.11 nº 41, São Paulo, jan/mar 2002
- ROSSINI, Carolina Almeida Antunes, *A Adaptação do Direito em função da Internet*, Revista do Advogado, v.23, nº69, São Paulo, 2003.
- SABBAG, Eduardo, *Manual de Direito Tributário*, São Paulo, Saraiva, 2011.
- SANCHES, José Luís Saldanha, *Manual de Direito Fiscal*, 3º ed. Coimbra, Coimbra Editora, 2007.
- STUBER, Walter Douglas, *A Internet sob a ótica jurídica*, Revista dos Tribunais, v.87, nº 749, São Paulo, 1998.
- TEIXEIRA, Glória, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2010.
- VOGEL, Klaus e tal. *Klaus Vogel on Double Taxation Convention: A Comentary to the OECD- UM and US Model Conventions for de Avoidance of Doublé Taxation if Income and Capital with particular Reference to German Treaty Prattice*, Deventer: Kluwer Law and Taxations Publisher, London, 1997(reimpressão 1999)
- XAVIER, Alberto, *Lições de Direito Fiscal*, 1967.  
\_\_\_\_\_, *Direito Tributário Internacional*, Coimbra, Almedina, 2009.

\_\_\_\_\_, *Direito Tributário Internacional do Brasil*, Rio de Janeiro, Forense, 2010.