

A TRIBUTAÇÃO DO CONSUMO NO COMÉRCIO INTERNACIONAL: DA FALTA DE COESÃO À NECESSIDADE DE CONCERTAÇÃO

MARIA ODETE OLIVEIRA

Doutora em Direito

JOANA BOURBON AGUIAR BRANCO RUÃO

Mestre em Direito

*“Porque as facturas e as cartas comerciais são o princípio da história
E os navios que levam as mercadorias para o mar eterno são o fim”*

Álvaro de Campos, *Ode Marítima*

I – Introdução

I.I – Contextualização

“Cada solução tributária causa problemas no comércio e cada solução no comércio traz problemas tributários”¹.

De facto, o Direito Tributário e o Comércio Internacional não são duas realidades estanques. São realidades que estão entrelaçadas.

Com a diluição das distâncias entre produtor e consumidor, o comércio estendeu-se por todo o globo, num fenómeno que se denominou por Globalização. Até aos anos 70 do século passado – a que hoje já podemos chamar "os velhos tempos" – o comércio internacional limitava-se ao comércio de mercadorias. As empresas multinacionais (EMN) tinham um peso diminuto na economia mundial, e a maioria dos

¹ MOYER, Homer (2002), *“WTO Compliance May Spur Far Reaching Tax Reform”*, Tax Notes Internacional, *apud* LI, Jinyan (2005), *“Relationship Between International Trade Law and National Tax Policy: Case Study of China”*, *Bulletin for International Taxation*, p.1 – Tradução nossa.

indivíduos consumia e investia no seu próprio país de residência. Neste cenário, os legisladores fiscais e os respetivos aplicadores podiam definir e modelar os seus sistemas de tributação sobre transações e sobre o rendimento, sem sentirem a pressão que representa o perigo de acentuada diminuição, ou mesmo de desaparecimento, da sua base tributável, e sem sentirem o escrutínio da coletividade sobre a equidade entre benefícios e custos para as diferentes categorias de empresas e famílias. Mas, como sempre acontece, os “velhos tempos” foram-se e não é expectável que voltem. Da grande mobilidade a que se assistiu desde os anos 70 até agora, é legítimo extrapolar, articulando os factos, a lógica e as regras da experiência, no sentido de uma maior mobilidade nos próximos trinta anos².

No entanto, a verdade é que até agora os sistemas fiscais dos diversos países não conseguiram acompanhar tão rápido crescimento do comércio internacional, e muito menos as inúmeras e complexas transformações verificadas na economia, no tecido empresarial e no consumo privado. A consequência é, por isso, uma falta de harmonia ou pelo menos de boa articulação entre os diversos sistemas fiscais, a significar inevitáveis obstáculos ao comércio e a um sustentável e equilibrado crescimento económico³. Importa ter em conta, no âmbito que especificamente estudamos, que o

² Segundo Hufbauer, GaryClyde (1999), “*TaxPolicy in a Global Economy: Issues Facing Europe and the United States*”, Peterson Institute for International Economics, a evolução perspetivada é a representada no seguinte quadro, refletindo a evolução na estrutura tributária:

Itens fiscais	Mobilidade em 1970	Mobilidade em 2000	Mobilidade em 2030
Salários e ordenados	Baixo	Baixo	Moderado
Consumo de bens	Baixo	Moderado	Moderado
Consumo de serviços	Baixo	Baixo	Moderado
Investimento	Baixo	Moderado	Alto
Lucros empresariais	Baixo	Moderado	Alto

³ Tal desarmonia fiscal, fruto da globalização da economia, e referindo-se concretamente ao Imposto sobre o Valor Acrescentado, é salientada logo no prefácio das “*International VAT/GST Guidelines*” desenhadas pela OCDE: “*As VAT have continued to spread around the world, international trade in goods and services has like wise expand rapidly in an increasingly globalized economy. One of*

valor da tributação sempre influenciará o preço dos bens e serviços transacionados. Se nos impostos diretos a influência se regista ao nível dos custos de produção, ficando os efeitos ao nível dos preços dependentes de delicados mecanismos fazendo apelo às elasticidades da procura e oferta, já nos impostos indiretos a sua influência nos preços é certa e, em geral, obrigatória, porque pretendida pelo próprio legislador. Num imposto geral sobre a despesa ou consumo, como é o caso do imposto sobre o valor acrescentado, o objetivo é repassar a carga fiscal até ao consumidor final dos bens e serviços, que assim é colocado na posição de contribuinte (ou sujeito de facto do imposto), com os operadores económicos a serem chamados a ocupar o lugar de sujeitos passivos (de direito) para assegurar aquele desiderato, cobrando o seu montante dos respetivos clientes, deduzindo (quando qualificado como imposto intermédio) o valor do que lhes foi repercutido pelos seus fornecedores, pagando o diferencial ao Estado e satisfazendo as restantes obrigações (acessórias ou instrumentais daquela obrigação principal). E é porque está incorporado no preço das mercadorias, que quando estas sejam objeto de comércio internacional, aquela assintonia *maxime* nos elementos essenciais do imposto, sempre resultará em repercussões nos fluxos de bens ou serviços transfronteiras.

O que queremos demonstrar no estudo que nos propomos levar a cabo é que as inconsistências no desenho e na aplicação de um imposto deste tipo são suscetíveis de conduzir à ocorrência de situações de dupla tributação internacional⁴ ou de dupla não tributação⁵ no comércio transfronteiriço, não as intencionais, fruto de uma atuação ilegítima ou de abuso fiscal, mas as involuntárias, a que não subjaz mais do que a constatação de diferenças de regulamentação nos aspetos essenciais da sua mecânica e funcionamento.

I.II – O comércio internacional desde a Grécia Antiga à Segunda Grande Guerra

the consequences of these developments has been the greater interaction between VAT systems, along with growing risk of double taxation and unintended non-taxation in the absence of international VAT coordination”.

⁴ Falamos de dupla tributação quando uma mesma operação é tributada em mais que uma jurisdição.

⁵ Existe dupla não tributação quando uma operação transfronteiriça não é tributada em qualquer jurisdição.

Embora a história do comércio internacional se confunda com a própria História, o liberalismo económico só foi acolhido, de facto, muito recentemente.

Já na remota Grécia Antiga eram discutidos os benefícios das trocas comerciais entre os vários países. Refletia-se ainda sobre as melhores medidas para que também o Estado, ele próprio, pudesse aproveitar dessas vantagens. No entanto, entre as diferentes ponderações, mesmo reconhecidos que fossem, teoricamente, os benefícios do alargamento a outros mercados das trocas comerciais, as preferências sempre recaíam nas políticas protecionistas, em nome da defesa das indústrias domésticas contra a competição estrangeira.

O mercantilismo⁶ foi a primeira corrente económica desenvolvida sob a égide do comércio internacional, que apareceu na Europa entre os séculos XVI e XVIII. Trata-se de um regime, marcadamente protecionista, apelando à restrição das importações. De acordo com as ideias mercantilistas, a riqueza de um Estado era medida pela quantidade de metais preciosos que esse Estado detinha. Assim, o País teria que exportar o máximo possível, exportação essa incentivada com subvenções à exportação para adquirir mais metais preciosos, e limitar as importações, desencorajando-as através de impostos adicionais sobre as mercadorias, de modo a que saísse a menor quantidade possível de metais preciosos. Só assim é que um Estado teria uma balança comercial favorável⁷.

E foi a partir do final do século XVIII que a liberalização do comércio mundial começou a ganhar fôlego, com a publicação da “Riqueza das Nações” de Adam Smith⁸. Contrariamente ao que era sustentado pelos mercantilistas, Smith demonstrou, com a sua “Teoria da Vantagem Absoluta”, que do comércio internacional advêm ganhos para os países intervenientes nas trocas comerciais. Segundo este economista, considerado por muitos como o pai da economia liberal, se um país conseguir produzir um bem com

⁶ CAMPOS, Manuel Fontaine (2012), *O Controlo da Concessão de Ajudas Públicas na União Europeia e na Organização Mundial do Comércio – Fundamentos, Regimes e Resolução de Desconformidades*, policopiado, Faculdade de Direito da Universidade Católica do Porto, p. 18 – 22 e 30 – 32.

⁷ Variando de país para país, o mercantilismo esteve sempre associado aos objetivos de um Estado monárquico poderoso capaz de se impor entre as nações europeias. Os seus mais conhecidos promotores são Thomas Mun na Grã-Bretanha, Jean-Baptiste Colbert em França e António Serra em Itália, os quais, todavia, nunca empregaram esse termo, que vem a ser utilizado pelo maior crítico do sistema, o escocês Adam Smith na sua obra “The Wealth of Nations” (“A riqueza das Nações”) de 1776.

⁸ SMITH, Adam, CAMPBELL, R.H. e SKINNER, A.S. (eds), (1967), *An inquiry into the Nature and the Causes of the Wealth of Nations*, Oxford, Clarendon Press, p. 450 - 472.

um custo de produção menor do que o de outro país, a este último compensaria comprar o bem diretamente ao primeiro, ao invés de o produzir, uma vez que essa produção lhe sairia mais onerosa. Desta forma, todos os países deveriam especializar-se em produzir os bens sobre os quais possuam uma vantagem absoluta, daí resultando para todos um benéfico livre comércio.

Ao formular esta teoria, Smith esqueceu-se de uma limitação muito séria ao seu modelo: a situação dos países com absoluta ineficiência na produção de um qualquer bem. Foi David Ricardo, já no século XIX, que veio reformular a teoria de Adam Smith. Com a “Teoria da Vantagem Comparativa”, Ricardo demonstrou que mesmo que um determinado país fosse o absolutamente menos eficiente a produzir todos os bens, continuaria a ter interesse em participar no comércio internacional, produzindo e exportando os bens que produzisse de forma relativamente mais eficaz⁹, uma vez que ao país detentor da vantagem absoluta na produção é mais compensatório focalizar as suas indústrias de forma a estas serem mais eficientes.

Esta Teoria da Vantagem Comparativa, embora formulada alguns séculos atrás, é ainda hoje o pilar do comércio livre.

Porém, e apesar da teoria de Ricardo, o protecionismo permaneceu. Ele representava uma escolha politicamente muito mais atrativa para os governantes, perante os grandes *lobbies* das empresas produtoras receosas de uma competição estrangeira muito próxima. Liberalizar o comércio significaria sacrifícios a curto prazo que o poder político não ousava tomar já que os benefícios só a longo prazo se fariam sentir.

E assim, o protecionismo, apesar de ter sido parcialmente abandonado no final do século XIX, voltou a ser a política maioritariamente utilizada pelos países nos períodos que antecederam as duas Grandes Guerras Mundiais e durante a Depressão dos Anos 30. Só após o último grande conflito, o mundo percebeu que estava na altura de mudar.

I.III – O caminho até à OMC

⁹ RICARDO, David, “On the Principles of Political Economy and Taxation”, ReEd. SRAFFO, P. e DOFF, M.H. (1962), *The works and Correspondence of David Ricardo*, I, Cambridge University Press, p. 128 - 149.

Ainda com a devastação da Segunda Guerra Mundial a pairar, a comunidade internacional tomou consciência que para promover a paz mundial seria necessário estimular a cooperação internacional, quer comercial, quer monetária, de forma estável e por isso necessariamente regulada.

Em 1944, a Conferência de Bretton Woods cria o Fundo Monetário Internacional e o Banco Mundial, para regular aspetos financeiros e monetários, e, no âmbito comercial, discute a criação da Organização Internacional do Comércio (OIC), que funcionaria como uma agência especializada das Nações Unidas, projeto que acabou por fracassar, deixando como memória um acordo que visava regular as leis do comércio internacional e a que se deu o nome de GATT¹⁰ (General Agreement on Tariffs and Trade, de 1947)¹¹, Acordo este que sempre manteve um carácter transitório. No entanto, o GATT foi, até 1994, o único acordo multilateral a regular o comércio global¹². As regras constantes do texto original do GATT de 1947 consagram expressamente os ideais liberais das teorias de Smith e Ricardo. De facto, logo no texto do seu preâmbulo se defende a regulação das condutas no comércio internacional, de modo a aumentar as trocas comerciais através da diminuição das respetivas barreiras, com o objetivo de melhorar as condições de vida das populações. A prossecução deste objetivo implicou a implementação dos princípios basilares da não discriminação, da reciprocidade e da transparência, no contexto da instauração de um espírito de multilateralidade, promovendo a liberalização do comércio através de fluxos económicos entre os seus Estados-Membros, sem distorções, e por isso estabelecendo

¹⁰ Sobre o nascimento do GATT e a sua evolução até à OMC veja-se WOUTERS, Jan e MEESTER, Bart de, *The World Trade Organization – A Legal and Institutional Analysis*, Intersentia, 2007, p.6-17.

¹¹ Em 1946, visando impulsionar a liberalização comercial e combater práticas protecionistas adotadas desde a década de 30, 23 países (posteriormente denominados fundadores) iniciaram negociações que culminaram num conjunto de normas e concessões tarifárias, denominado Acordo Geral sobre Tarifas e Comércio – GATT. Os membros fundadores, juntamente com outros países, formaram um grupo que elaborou o projeto de criação da OIC, sendo os EUA um dos países mais atuantes na ideia do liberalismo comercial regulamentado em bases multilaterais. O fórum de discussões, que se estendeu de Novembro de 1947 a Março de 1948, ocorreu em Havana, Cuba, e culminou com assinatura da Carta de Havana, na qual constava a criação da OIC (contendo disciplina para o comércio de bens, e normas sobre emprego, práticas comerciais restritivas, investimentos estrangeiros e serviços). Questões políticas internas dos EUA levaram este país a anunciar, em 1950, a não apresentação do projeto ao Congresso para ratificação e sem a participação deste país a criação da Organização Internacional do Comércio fracassou.

¹² CAMPOS, Manuel Fontaine, *ob.cit.*, p. 63 – 66.

como principais metas a redução das tarifas aduaneiras e a eliminação das restrições quantitativas, que eram à data as medidas protecionistas mais comuns.

Depois de várias rondas de negociação, o notório crescimento do comércio internacional demonstrou que o GATT foi, sem dúvida, um dos fatores que mais contribuiu para a globalização da economia mundial. Este Acordo permanecia, contudo, como um regime transitório, e como tal, incerto na sua aplicação, situação esta agravada pela inexistência de um qualquer corpo institucional que pudesse conduzir os assuntos relacionados com o GATT, e por um sistema de resolução de litígios inquinado logo à partida por exigir consenso para uma qualquer deliberação.

E foram estes problemas estruturais do GATT que levaram à realização de uma ronda negocial, no Uruguai, que culminou com a assinatura do Acordo de Marraquexe, em 1994, a formalizar o nascimento da Organização Mundial do Comércio (OMC), uma entidade internacional com personalidade jurídica.

A OMC acolhe, assim, os princípios basilares do GATT¹³. Salientamos o princípio da não discriminação, princípio fundamental do GATT e por isso também da OMC, que pode ser desdobrado em dois princípios: o Princípio da Nação Mais Favorecida¹⁴ e o Princípio do Tratamento Nacional^{15/16}. O primeiro impõe a qualquer concessão comercial acordada entre dois Estados seja estendida a todos os demais Estados que tenham celebrado um qualquer acordo com o primeiro Estado¹⁷. O segundo consagra que todos os bens importados, cumpridas que tenham sido todas as exigências alfandegárias, devem ser submetidos ao mesmo tratamento, nomeadamente o fiscal, que os bens similares produzidos internamente¹⁸.

De acordo com este Princípio do Tratamento Nacional¹⁹, é proibida a aplicação, aos bens importados, de um tributo do qual resulte um tratamento menos favorável do

¹³Acordo que permanece como o corpo normativo principal desta nova Organização.

¹⁴ Sobre o Princípio da Nação Mais Favorecida veja-se WOUTERS, Jan e MEESTER, Bart de, *ob. Cit.*, p. 44 - 46.

¹⁵ Sobre o Princípio do Tratamento Nacional veja-se WOUTERS, Jan e MEESTER, Bart de, *ob. cit.*, p. 46 – 54.

¹⁶ Estes dois princípios surgem também, no tocante ao comércio de bens, tratados em alguma doutrina como um só, o Princípio da Não Discriminação, desdobrado em duas vertentes. Diferenciamos aqui por serem objeto de dois diferentes artigos do GATT – o artigo I e o artigo III, respetivamente.

¹⁷Artigo I do GATT.

¹⁸Artigo III do GATT.

¹⁹ CAMPOS, Manuel Fontaine, *ob. cit.*, p. 35 – 40.

que aquele a que são submetidos os bens similares produzidos internamente. Se de outro modo fosse, equivaleria na prática ao uso da fiscalidade indireta – interna – para finalidades protecionistas. Como já referimos, o Artigo III do GATT estabelece de forma expressa este Princípio, impedindo os Estados de aplicarem medidas (qualquer que seja a efetiva forma da sua concretização) que protejam a produção nacional em prejuízo de similares produtos importados, visando assegurar condições de competitividade iguais entre produtos importados e produtos não importados²⁰.

É o relacionamento, que acima apontamos e justificamos, da fiscalidade indireta com o conteúdo fiscal final presente no preço dos bens, que dá ao Princípio do Tratamento Nacional uma relevância marcante na análise deste trabalho.

Este princípio encontra-se de igual forma plasmado num outro Acordo anexo ao Acordo da OMC – o GATS²¹ (General Agreement on Trade in Services)²² – que regula o comércio internacional das prestações de serviços²³. Contudo, ao contrário do que acontece no GATT, este Princípio do Tratamento Nacional não é uma obrigação geral, ou seja, não se aplica a todas as medidas dos Estados-Membros que afetam o comércio

²⁰ O caso Tailândia – Cigarros (Filipinas), WT/DS371/AB/R (17 Junho de 2011) é um excelente exemplo a demonstrar esta temática. As Filipinas exportavam cigarros para a Tailândia, estando os mesmos sujeitos a uma taxa de IVA de 7%. Contrariamente, os cigarros produzidos na Tailândia beneficiavam de uma isenção de IVA. Esta dualidade de tratamento em sede do IVA materializava uma efetiva diferença de carga fiscal, com o produto nacional a resultar claramente protegido. A acrescer a esta diferença, existia ainda uma obrigação burocrática à dedução do imposto suportado pelos cigarros importados. Deste modo se concretizava uma violação do Princípio do Tratamento Nacional em duas aceções: uma diferença no nível da tributação a que estão sujeitos os cigarros provenientes das Filipinas e os cigarros nacionais tailandeses, violando o artigo III.2; e uma violação à disciplina do artigo III.4, uma vez que aos cigarros importados eram aplicadas formalidades administrativas adicionais que não são exigidas aos cigarros não importados. Ou seja, é manifesto o tratamento menos favorável dado aos cigarros importados versus cigarros de origem nacional

²¹ Sobre o GATS *vide* WOUTERS, Jan e MEESTER, Bart de, *ob. cit.*, p. 104 – 120.

²² Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços.

²³ Apesar de não conter qualquer definição de “prestação de serviços”, o GATS elenca, contudo, as formas de prestação de serviços no seu artigo I.2. Existem assim quatro modos de prestação de serviços a saber: prestação de serviços transfronteiriça, em que o serviço “passa a fronteira” sem qualquer movimentação do prestador ou do adquirente; prestação de serviços onde o consumo é no estrangeiro, ou seja, destinada a um consumidor estrangeiro no território nacional; prestação de serviços onde existe uma presença comercial, isto é, que é efetuada por uma empresa estrangeira estabelecida em solo nacional; e a prestação de serviços através de pessoas singulares em que é efetuada por pessoas singulares estrangeiras no território de outro Estado-Membro.

dos serviços. Esta pequena nuance entre os dois Acordos, em que um é aplicado ao comércio de bens e outro é aplicado ao comércio de serviços é de facto relevante, uma vez que para que este princípio seja aplicado ao comércio de serviços é necessário que o Estado-Membro em questão não estipule qualquer limitação a este princípio nos seus compromissos específicos anexos à aplicação deste Acordo²⁴.

Para além do Princípio do Tratamento Nacional, também um dos acordos anexos à OMC é relevante no âmbito desta dissertação. Falamos do Acordo sobre as Subvenções e as Medidas de Compensação (ASMC)²⁵ que proíbe as subvenções à exportação, por distorcerem os preços dos bens e, conseqüentemente, os fluxos de comércio²⁶. De facto, no contexto da fiscalidade indireta, em que a concessão de subsídios pelos Estados às suas empresas exportadoras, usando como instrumento alguns aspetos da mecânica e funcionamento dos impostos indiretos, aparece como prática comum, e por isso, este acordo revela-se determinante. Se, como dissemos, os impostos indiretos, são, amiúde, silenciosamente incorporados nos preços dos produtos objeto do comércio internacional, eles são um método perfeito para falsear as condições de concorrência, criando disparidades artificiais nesse comércio²⁷.

II - O IVA no comércio internacional

II.I – IVA – O *exlibris* da tributação do consumo

“Não havendo consumo, também não deve haver IVA”²⁸.

No âmbito desta dissertação, o objetivo é aferir o impacto que os impostos sobre o consumo têm no comércio internacional. Sendo eles “aqueles que se pagam no

²⁴ O Princípio do Tratamento Nacional encontra-se regulado no artigo XVII do GATS.

²⁵ Artigo 3.1 (a) ASMC.

²⁶ Apesar de existir um Acordo dedicado somente à regulação das Subvenções – o ASMC – também existe uma provisão no corpo legal do GATT a regular estas subvenções – o artigo XVI.

²⁷ A China é o exemplo claro de um País que utiliza os reembolsos do IVA para tornar as suas indústrias ainda mais competitivas nos mercados mundiais, e por isso, é um Estado-Membro com assento quase permanente como país responsável pelo litígio no Sistema de Resolução de Litígios da OMC. Um dos métodos utilizados é conceder reembolsos do IVA superiores ao IVA efetivamente cobrado.

²⁸ Processo Landbogen-Agrardienste Vs Finanzant Calau de 18 Dezembro de 1997, C-384/95; Conclusões do Advogado-Geral, JACOBS, F.G., Parágrafo 21.

contexto da utilização de bens e serviços finais”²⁹, a sua influência no preço dos bens e serviços objeto do comércio internacional é direta.

Limitaremos a análise à influência de um imposto em particular – o IVA³⁰ – por ser o modelo mais comum de imposto sobre o consumo³¹.

Trata-se de um imposto geral sobre o consumo³², incidindo sobre as transações nas diversas fases do processo produtivo ou distributivo (caráter plurifásico), chamando à sua mecânica todos os operadores económicos intervenientes nesse processo (qualificados, por isso, como os sujeitos passivos do imposto – os sujeitos passivos de direito), mas dirigindo a carga fiscal ao consumidor final, que é quem, efetivamente, suporta este imposto, aparecendo, pois, como o sujeito passivo de facto ou contribuinte, no sentido de que é ele que sofre o correspondente “desfalque patrimonial”³³.

A transversalidade do IVA sobre todo o ciclo económico, com cada operador da cadeia de produção e/ou distribuição a recolher, ao longo desse ciclo, os montantes de imposto correspondentes à diferença entre a sua repercussão aos clientes nas operações realizadas a jusante e a dedução do que lhe foi repercutido pelos fornecedores nas respetivas compras, a montante da atividade empresarial desenvolvida, e, fruto desta

²⁹ BASTO, J. G. Xavier de, (1991), *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional: lições sobre harmonização fiscal na comunidade Económica Europeia*, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, Lisboa, p.12

³⁰ Englobando na sigla IVA, não apenas o Imposto sobre o Valor Acrescentado de modelo europeu comunitário, mas também todas as outras variantes deste modelo de imposto, quer as designadas por *Value Added Tax (VAT)*, quer aquelas em que a denominação de *Goods and Services Tax (GST)* mereceu a preferência dos legisladores e decisores fiscais.

³¹ Embora os traços gerais do regime do IVA, como tributação da despesa ou consumo, tenham tido a sua primeira concretização em França, sob a forma de um imposto monofásico na fase da produção, concebido por Maurice Lauré, e denominado *de taxe à la production*, a verdade é que décadas depois, e já sob a forma de um imposto plurifásico, abrangendo todas as fases ou estádios do processo de produção e distribuição dos bens e serviços, ele tornou-se um dos impostos mais adotados, integrando hoje o sistema fiscal de cerca de 160 países a nível mundial (26 na Ásia, 53 na Europa, 44 em África, 30 na América e 7 na Oceânia).

³² Distinguindo-se pois dos denominados impostos sobre consumos específicos, como é o caso dos que incidem sobre o tabaco, o álcool e bebidas alcoólicas e os óleos minerais, comunitariamente conhecidos por Impostos Especiais de Consumo (IEC), com natureza também extrafiscal e a que alguns realçam como impostos sobre consumos nocivos ou mesmos como impostos sobre o “pecado”.

³³ Para maior desenvolvimento das características informadores da mecânica e funcionamento do imposto, veja-se PALMA, Clotilde Celorico (2012), “Introdução ao Imposto sobre o Valor Acrescentado”, *Cadernos do IDEFF*, nº1, 5ª Edição, Almedina, 201, p.17 a 29.

mecânica a inserir-se numa posição de auxiliar da máquina fiscal que gere o imposto, exigindo a fatura a montante (que o habilita ao exercício do direito a dedução) e emitindo a fatura a jusante que habilitará o seu cliente à titularidade e exercício de idêntico direito.

A designação como imposto sobre o valor acrescentado, acentua a característica de que o valor de imposto entregue por cada operador económico ao longo do processo de produção/distribuição, apresenta uma ligação direta com o valor por ele acrescentado ao bem ou serviço transacionado, como consequência da articulação da liquidação a jusante e dedução a montante. Esta é indubitavelmente uma constatação ao nível da mecânica. Todavia, verdade é também, e quiçá mais facilmente entendível pelos destinatários finais da tributação – os consumidores finais – de que o que verdadeiramente caracteriza o imposto é a sua incidência sobre o valor dos bens e serviços transacionados e por isso um imposto sobre a transação e não um imposto sobre o valor acrescentado, qualquer que seja a mecânica utilizada, e por isso alguns países preferem denominá-lo por Imposto sobre Bens e Serviços – Goods and Services Tax (GST)³⁴.

II.II- O comportamento do IVA no comércio internacional: a Territorialidade e a Neutralidade no seu desenho legal

Para além das características descritas devem realçar-se dois princípios que norteiam o IVA e que fazem dele um imposto com bom desempenho no comércio internacional: o Princípio da Territorialidade, ou da Tributação no País de Destino; e o Princípio da Neutralidade.

Adicionando-se os impostos sobre o consumo ao preço dos bens e serviços, a prossecução de um funcionamento harmonioso do comércio impõe que os bens (ou serviços) que constituem o seu objeto não resultem duplamente tributados nem, tão pouco, acabem consumidos ou utilizados sem qualquer conteúdo tributável nesta sede. Analisar qual deva ser o imposto presente no preço final dos bens e serviços consumidos ou utilizados, é simultaneamente analisar como deve ser repartida a

³⁴ Preferem esta designação, entre muitos outros, a Nova Zelândia, a Austrália ou o Canadá. Os aspetos gerais da mecânica e funcionamento do IVA (VAT) e do GST são idênticos.

soberania entre os dois Estados em conexão, isto é, o Estado de produção e o Estado de consumo, sempre que estes não coincidam.

A temática materializa-se na opção por um dos dois princípios informadores: o Princípio da Origem e o Princípio do Destino³⁵. Seguindo-se o primeiro, os bens serão tributados no país de origem: as exportações serão objeto de efetiva tributação como se de operações internas se tratasse e as importações a beneficiarem de isenção para evitar uma dupla tributação. Solução oposta no princípio do destino, com os bens a abandonarem o país de produção (origem) sem qualquer conteúdo fiscal para serem tributados à entrada do país de consumo (destino), suportando carga tributável idêntica à que incide sobre bens similares produzidos internamente. Na prática, o Princípio de Origem só se apresentará como opção exequível para vigorar num espaço económico integrado, processando-se as relações comerciais com países exteriores a esse espaço com obediência ao Princípio do Destino, naquilo que se designa por Princípio da Origem restrito ou mitigado³⁶.

Compreende-se, por isso, que o Princípio da origem seja o objetivo último na tributação do consumo da União Europeia³⁷, por se apresentar compatível com a inexistência de fronteiras físicas (e fiscais) entre os Estados-Membros. O Princípio do Destino é comumente aceite como pressupondo a existência de “ajustamentos fiscais de fronteira”, no comércio entre dois países, quer para garantir a efetiva saída dos bens, indispensável à legitimação do reembolso aos exportadores do imposto suportado no circuito económico percorrido até aí, quer para executar a tributação na entrada dos produtos importados em moldes similares à tributação dos produtos domésticos. A estes ajustamentos são chamadas as entidades alfandegárias ou aduaneiras indissociavelmente ligadas às fronteiras físicas.

A adoção pura e simples do Princípio da Origem revela, contudo, desvantagens e até mesmo incongruências que importa realçar. Implicará necessariamente aproximação das taxas de imposto sob pena de a escolha de consumidores e de operadores

³⁵ MESDOM, Bert (2011), “VAT and Cross-Border Trade: Do Border Adjustments Make VAT a Fair Tax?”, p. 192 e 193.

³⁶ CORREIA, Arlindo (1995), “O IVA na União Europeia – As dificuldades do processo de harmonização”, *Sequência, Estudos Jurídicos e Políticos*, 31, p. 42-53.

³⁷ De facto a tributação na origem é a regra de tributação que vigora nas operações intracomunitárias, mas apenas na teoria, uma vez que na prática vigora sim o regime transitório (que segundo o Livro Verde do IVA de 2010 se tornará efetivo) da tributação no destino.

econômicos escolherem o país onde a tributação seja menor (o chamado *cross-border shopping*), o que afeta, logicamente, o bom funcionamento dos mercados. Beneficiária os países com *superavit*, prejudicando os países deficitários na balança das transações comerciais. E, em nosso entender, distanciava muito o momento da tributação da realidade que, afinal, visa captar e que é o consumo final.

Estes “senãos” deixam de estar presentes na opção pela tributação no destino.

Tendo a OMC como objetivo básico desenvolver harmoniosamente o comércio entre todos os países, a sua opção recaiu, como não poderia deixar de ser, pela adoção do Princípio do Destino pela neutralidade que o caracteriza e pela coerência que concretiza na atribuição da competência tributária, e respectiva receita fiscal, ao país onde realmente o consumo ocorre.

Ao adotar o Princípio do Destino³⁸ como regra para as transações efetuadas no comércio internacional, adotam-se também, como indispensáveis, os ajustamentos fiscais nas fronteiras, onde o exportador garante a não tributação dos bens e serviços, e o importador garante às autoridades fiscais a tributação dos produtos importados em total consonância com a que recai sobre bens similares. Ora, os ajustamentos fiscais de fronteira estão presentes nas regras da OMC. O artigo III do GATT, que consagra o Princípio do Tratamento Nacional, é uma regra de não discriminação que prevê a equivalência de tratamento entre o produto importado, quando este ingressa no território nacional, e o produto similar³⁹, permitindo a incidência sobre os produtos importados dos mesmos tributos que incidem sobre a venda de produtos nacionais similares. Por sua vez, e segundo a nota explicativa ao artigo XVI do GATT, “a isenção a favor de um produto exportado, dos direitos ou taxas que atingem o produto similar quando este é destinado ao consumo interno ou a emissão desses mesmos direitos ou taxas em quantidade que não excedam aqueles que eram devidos, não serão considerados como um subsídio à exportação”⁴⁰.

³⁸ Sobre as características e vantagens da adoção do Princípio do Destino *vide* XAVIER, Alberto (1993), *Direito Tributário Internacional: A tributação das Operações Internacionais*, Almedina, p. 208 – 214.

³⁹ <http://www.iconebrasil.org.br/portugues/conteudo.asp?idcategoria=7&idSubCategoria=12&idGlossario=825&Integra=Sim>

⁴⁰ Importa, aliás, frisar que, de acordo com o quadro de regras estabelecido pela OMC, estes ajustamentos fiscais de fronteira apenas são permitidos no âmbito dos impostos indiretos sobre o consumo como o IVA. Aos impostos diretos sobre o consumo, como o americano Retail Sales Tax

Neste contexto, o facto de o IVA garantir uma aplicação perfeita do Princípio do Destino constitui uma das suas grandes vantagens face a outros impostos sobre o consumo, uma vez que permite determinar concreta e corretamente o conteúdo fiscal de um bem ou serviço, introduzindo rigor no cálculo do valor do ajustamento, o que o torna conforme com os princípios da OMC.

A esta neutralidade do IVA no comércio internacional, acresce a sua neutralidade também no comércio interno.

Por neutralidade entende-se a característica de um tributo que se aplica sem alterar os preços relativos das alternativas sobre que recaem as escolhas dos agentes económicos, não originando assim distorções dos seus comportamentos⁴¹, o que equivale dizer, sem provocar efeitos de substituição.

Ao nível interno, a neutralidade do imposto resulta da sua transversalidade na cadeia de produção e distribuição⁴², com repercussão para a frente acompanhada do direito a dedução do imposto suportado, na condição de que este respeite a consumos intermédios no âmbito do exercício de uma atividade empresarial ou profissional. Desta forma, isto é, com esta técnica se garante que, afinal, o imposto repercutido ao consumidor final coincida com o somatório do arrecadado em todas e em cada uma das fases do circuito económico do bem, assegurando uma total transparência entre o preço do bem e o seu conteúdo fiscal, este dado pela aplicação linear da taxa àquele preço⁴³.

Atentas estas premissas de neutralidade, a ausência de qualquer uma delas há-de refletir-se, forçosamente, em ineficiência do imposto neste contexto. De facto, se nas fases intermédias se realizarem operações não sujeitas ou operações que embora

(RST), não são permitidos quaisquer ajustamentos fiscais de fronteira, pois estes impostos são suportados diretamente pelo operador económico e não são, pelo menos diretamente, passados para o consumidor como acontece com a fiscalidade indireta e com o IVA em particular.

⁴¹ BASTO, J. G. Xavier de, *ob. cit.*, p. 29.

⁴² Conforme consta do quarto e quinto considerandos da Primeira Diretiva do Conselho, de 11 de Abril de 1967 (Diretiva 67/227/CEE), o sistema do IVA consegue a sua máxima simplicidade e neutralidade quando o imposto possua a maior generalidade possível e o seu âmbito de aplicação se estenda à totalidade das fases do processo de produção e distribuição dos bens, e à produção de serviços.

⁴³ Esta correspondência entre a carga fiscal do bem e o preço do bem no consumo final mantém-se mesmo que haja integração vertical dos circuitos, desde que seja mantido aquele preço final (ignorando eventuais economias de escala para isolar os efeitos do imposto), constituindo esta característica também um aspeto relevante da neutralidade do imposto.

sujeitas, são depois declaradas isentas nas operações internas, está a afastar-se a repercussão como transferência do imposto para a frente, ao mesmo tempo que, por falta dessa repercussão, se há-de restringir, de conformidade, e em termos proporcionais, a dedução do imposto suportado correspondente a tais operações.

II.III- O comportamento do IVA no comércio internacional: as inconsistências na sua aplicação prática

Embora os princípios basilares do IVA se apresentem comuns na sua essência e desenvolvimento, teoricamente informados por uma incidência e mecânica dirigidas à prossecução da neutralidade no comércio interno, a qual conjugada com uma competência tributária atribuída ao país do destino, garante a sua neutralidade no comércio internacional, existem variáveis que alteram a aparente simplicidade e consistência quando se trata da sua aplicação efetiva aos concretos fluxos de bens e de serviços transfronteiras. Mesmo no contexto do IVA comunitário, tida em conta a grande harmonização que o caracteriza, o Advogado Geral Mázak, no Processo C-174/11, *Finanzamt Steglitz vs. Ines Zimmermann* reconhecia este problema, escrevendo “*O Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) foi originalmente concebido e apresentado como imposto simples sobre as transmissões de bens e as prestações de serviços. Todavia, pode hoje argumentar-se que o sistema do IVA e algumas das regras que comporta se tornaram muito complexas. De facto, um juiz do Tribunal de Recurso (Inglaterra e País de Gales) observou a esse respeito que para além do mundo de todos os dias... está o mundo do IVA, uma espécie de parque temático fiscal em que muitas das realidades factuais e jurídicas ficam suspensas ou mesmo invertidas*⁴⁴”.

No âmbito desta dissertação e como elemento esclarecedor e integrante do desenvolvimento que faremos adiante, abordaremos duas temáticas como mais relevantes: a da interpretação dos conceitos vertidos nas disposições legais e a dos critérios eleitos para a localização das operações sujeitas, *maxime* no respeitante às

⁴⁴ Tradução nossa do original inglês: “*The Value added tax (VAT) was originally meant and introduced as a simple tax on the supply of goods and services. However, it is arguable that the VAT system and some of its rules have turned out to be rather complicated. Indeed, one judge of the Court of Appeal (England and Wales) has observed in that regard that beyond the everyday world ... lies the world of [VAT], a kind of fiscal theme park in which factual and legal realities are suspended or inverted*”.

prestações dos serviços, de dificuldade acrescida em virtude da sua intangibilidade e da maior influência nos mesmos dos desenvolvimentos tecnológicos inerentes à sua disponibilização e utilização⁴⁵.

II.III.I- Da delimitação e interpretação de conceitos

“In claris cessat interpretatio” diz um velho adágio jurídico.

A verdade, porém, é que nem sempre o legislador, mesmo que cuidadoso na técnica legislativa, conseguirá emitir normas jurídicas claras, precisas e determinadas. E particularmente no Direito Tributário, associado que está à realidade económica em constante mutação, a clareza do texto da norma, com conceitos bem delimitados e enumerações taxativas, estão longe de constituir uma realidade. Por outro lado, e como salientava Rodrigues Queiró⁴⁶, é impossível que a lei defina com toda a precisão e rigor os detalhes e as condições de atuação dos órgãos administrativos, e por isso o legislador terá de deixar à aplicação uma certa margem de apreciação

Sendo assim a justa aplicação da norma há-de requerer do intérprete a descoberta do significado⁴⁷.

Em sede de IVA, a existência de conceitos não delimitados e as interpretações distintas que visam a sua delimitação, conduzirão a diferentes situações tributárias fornecendo o ambiente propício à verificação de distorções concorrenciais em geral e também no comércio internacional, cujo estudo nos ocupa.

⁴⁵ Segundo as Conclusões de Tamaki, secretário-geral adjunto, na Segunda Reunião do Fórum Global da OCDE sobre o Imposto sobre Valor Acrescentado(IVA) promovido por esta Organização, em Tóquio, no passado dia 18 de Abril de 2014, *“Os países usam diferentes regras do IVA para determinar qual jurisdição que tem o direito de tributar uma transação transfronteiras ou aplicam diferentes interpretações de regras semelhantes. Num contexto de forte crescimento do comércio internacional e de propagação mundial do IVA, essas diferenças têm levado a consideráveis riscos de dupla tributação e de involuntária não tributação, criando graves obstáculos ao comércio e investimento internacionais, impedindo o crescimento económico. Atuação política para resolver esta questão era urgente, o que levou a OCDE, a dar-lhe uma prioridade chave que pudesse conduzir a um consenso em torno de princípios acordados internacionalmente para uma aplicação coerente do IVA para o comércio internacional”*

⁴⁶ QUEIRÓ, Afonso Rodrigues (1942), “A Teoria do Desvio do Poder em Direito administrativo”, *Boletim da Faculdade de Direito*, Suplemento ao volume XVI, Universidade de Coimbra, p. 52.

⁴⁷ DEL VECCHIO, Giorgio (1972), *Lições de Filosofia do Direito*, tradução de António José Brandão, editora Arménio Amado, Suc., Coimbra, pág. 106.

Porque os primeiros intérpretes das normas fiscais são as Administrações Tributárias dos diversos países, divergentes interpretações de normas idênticas conduzirão, frequentemente, à diferente qualificação de uma mesma operação, suscetíveis de gerar situações de dupla tributação ou de não tributação, involuntárias mas reais, e com consequências preocupantes por afetarem de forma nefasta um comércio que se quer livre e concorrencial.

No âmbito comunitário, a preocupação de lograr uma maior harmonização quanto à interpretação e aplicação das normas de fiscalidade indireta, surge já no Livro Verde do IVA Sobre o futuro do IVA – Rumo a um sistema de IVA mais simples, mais sólido e eficaz⁴⁸, como um dos grandes objetivos do IVA. Em consequência, surgiu o Regulamento 1777/2005, do Conselho, de 17 de Outubro de 2005⁴⁹, mais tarde melhorado e completado através do Regulamento de Execução (UE) n.º 282/2011, do Conselho, de 15 de Março de 2011⁵⁰ e do Regulamento de Execução (UE) n.º 1042/2013 do Conselho, de 7 de Outubro de 2013⁵¹

Esta falta de harmonização não é contudo específica da realização europeia, antes se apresentando como um problema transversal, aliás muito mais agravado no âmbito do comércio internacional, face à intervenção de um maior número de Estados a significar terreno para um maior universo de interpretações, e à inexistência de instrumentos de regulação orientadora como o são as Diretivas e os Regulamentos no espaço comunitário.

A questão, como atrás dissemos, ganha maior acuidade no domínio das prestações de serviços. A título meramente exemplificativo, sirva de referenciação o caso do contrato de locação financeira (ou leasing) no panorama intracomunitário, onde diferentes interpretações e aceções de um conceito não delimitado na lei IVA (diretivas e regulamentos) se refletem no fluxo comercial entre Estados-Membros, dando azo a fenómenos de dupla tributação ou de não tributação, involuntários.

⁴⁸ E também no Comunicado da Comissão COM(2010) 695 final, de 1/12/2010, colocando à discussão pública e pedindo contributos sobre várias questões suscitadas para a possível reforma do imposto, de forma a possibilitar à Comissão Europeia a emissão de uma nova Comunicação sobre a matéria até 31 de Maio de 2011.

⁴⁹ JOUE L 288 de 29/10/2005.

⁵⁰ JOUE L 77/1 de 23/3/2011, revogando o Regulamento anterior.

⁵¹ JOUE L 284/1, de 26/10/2013, alterando o Regulamento 282/2011.

Na génese desta problemática encontra-se, *ab initio*, a qualificação da operação. Em alguns Estados-Membros as operações de locação financeira são entendidas como transmissões de bens, enquanto que outros as classificam como prestações de serviços. O Acórdão *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs Vs RBS Deutchland Holdings*⁵² é uma casuística ilustrativa.

No referido acórdão é analisada a situação de uma sociedade estabelecida na Alemanha, a RBSD, que realizava serviços de locação financeira no Reino Unido, não dispondo aí de qualquer estabelecimento estável, mas registada para efeitos de IVA como sujeito passivo sem estabelecimento. Acontece que, de acordo com os direitos internos respetivos, a legislação alemã do IVA tratava aquela locação como transmissão de bens, contrariamente à legislação britânica, que no mesmo contexto, a qualificava de forma diferente, isto é como prestação de serviços⁵³. O resultado foi o da não sujeição ao imposto das respetivas rendas tanto pelas das autoridades tributárias da Alemanha como pelas suas congéneres do Reino Unido, em razão da temática que adiante desenvolveremos, a da existência de regras diferenciadas para a localização das transmissões de bens e das prestações de serviços.

O Acórdão reconhece no seu parágrafo 29 que “ *a questão coloca-se pelo facto de (...) as autoridades britânicas terem classificado como prestação de serviços as operações de locação financeiras realizadas posteriormente à compra dos automóveis, pelo que consideraram que essas operações foram efetuadas no lugar onde o prestador estabeleceu a sede da sua atividade, a saber, a Alemanha. Todavia, as autoridades fiscais alemãs não procederam à cobrança do respetivo IVA, uma vez que entenderam que as ditas operações deviam ser tratadas como entregas de bens*” e, por isso, tributadas no local onde o bem é consumido, ou seja, no Reino Unido.

A vantagem fruía a sociedade alemã com o “benefício fiscal” materializado na não tributação em sede do IVA das rendas por si recebidas no âmbito dos contratos de *leasing* que celebrou, e assim distorcendo a sã concorrência entre a globalidade das sociedades de locação financeira que operem no mercado britânico.

⁵² Processo C-277/09 de 22 de Dezembro de 2010 do Tribunal de Justiça da União Europeia.

⁵³ Com exceção dos casos em que estava expressamente prevista no contrato uma cláusula (vinculante para ambas as partes – locador e locatário) de transmissão do bem para o locatário no termo do contrato de locação.

A origem do problema é assinalada no parágrafo 42 do acórdão em análise, nos seguintes termos: “*com efeito, na medida em que, não obstante a instauração do sistema comum do IVA pelas disposições da Diretiva, subsistem, na matéria, diferenças legislativas e regulamentares entre os Estados-Membros*”. E mais adiante: “*Esta situação surge porque a Sexta Diretiva e as Diretivas que a antecederam não harmonizaram completamente todos os aspetos da tributação do IVA e porque o regime comunitário do IVA assim estabelecido concede expressamente aos Estados-Membros alguma margem em certas matérias no quadro da execução da Diretiva*”⁵⁴.

Servindo-nos ainda desta figura económica da locação financeira ou leasing, exemplificaremos, antes de uma análise mais detalhada, a outra vertente que referimos como responsável pela introdução de distorções no tráfico internacional de bens e serviços: a localização das operações tributáveis.

II.III.II- Dos critérios de localização das operações

Versando também sobre operações de *leasing* ou locação financeira, um outro Acórdão do Tribunal do Luxemburgo, conhecido por ARO LEASE⁵⁵ demonstra uma outra factualidade. Vejamos a situação em concreto.

A ARO LEASE BV é sociedade com sede nos Países Baixos, que se dedica à locação financeira de automóveis maioritariamente nos Países Baixos, mas que também exerce a sua atividade na Bélgica. Apesar de ter pago o IVA devido por todas as operações efetuadas no seu país, os Países Baixos, a ARO LEASE foi notificada pelas autoridades fiscais belgas para pagar o IVA devido em razão da locação de veículos ocorrida neste país, IVA este que ARO LEASE já havia pago às autoridades holandesas.

A argumentação da Administração Fiscal belga era a de que o facto da sociedade ARO LEASE deter um parque automóvel no seu território, determinava, ao abrigo da sua legislação interna, a existência de um estabelecimento estável. Em consequência, as prestações de serviços deste tipo deveriam, ao tempo, ser sujeitas a imposto no Estado do estabelecimento do prestador e, como tal, era devido IVA belga.

O mesmo argumento, desta feita informado pela relevância da sede do prestador, servia de fundamento à exigência de imposto nos Países Baixos, como se disse.

⁵⁴ Parágrafo 5º das Conclusões do Advogado-Geral, MÁZAC, Yán, no Processo.

⁵⁵ Processo C-190/95 de 17 de Julho de 1997 do Tribunal de Justiça da União Europeia.

Resultado: dupla tributação, a qual motivou o reenvio e apreciação da questão prejudicial ao Tribunal de Justiça da União Europeia. Dupla tributação não resultante da diferente conceituação do contrato de locação financeira, mas agora assente na localização de similar operação de prestação de serviços, tendo por âmbito a delimitação do que deva considerar-se por sede do prestador do serviço.

A existência do TJUE permitiu resolver a situação, tendo por este sido eleito o critério da sede da ARO LEASE (Países Baixos), não apresentando o parque automóvel “estacionado” na Bélgica consistência suficiente para se qualificar como estabelecimento estável (embora este conceito de estabelecimento estável não estivesse ao tempo delimitado para efeitos de IVA, contrariamente ao que acontece para efeitos de tributação do rendimento).

Esta pequena “amostra” no espaço europeu, de menor dimensão, regulado por instrumentos de direito comunitário secundário (diretivas e regulamentos, e com a “proteção” de um Tribunal com competência para dirimir conflitos), permite que, extrapolando o universo para o comércio internacional, ganhemos boa consciência da dimensão da temática que nos ocupa.

Sem nos alongarmos demasiado, e voltando à aceitação do Princípio do Destino no comércio internacional, cabe refletir um pouco mais sobre a sua aplicação no tocante às prestações de serviços, por se colocarem especificidades que não ocorrem no comércio de bens propriamente dito. De facto, no âmbito do comércio internacional, o Princípio da Tributação no Destino resulta na perfeição quando estamos perante bens que, como tangíveis que são, se apresentam de mais fácil monitorização na rota entre Estado exportador e Estado importador, onde se integram ajustamentos fiscais de fronteira, que bem relacionam uma tributação que se quer que seja sobre o consumo com o lugar onde este realmente ocorre⁵⁶. O mesmo se não pode tão linearmente afirmar quando falamos da aplicação daquele princípio às prestações de serviços. A sua imaterialidade torna-as muito difícil de acompanhar, havendo um cruzamento fictício ou presumido de fronteira e/ou de consumo que, com muito mais facilidade pode conduzir à sua não tributação.

⁵⁶ O facto de serem facilmente monitorizados concede aos bens uma característica que, como explicamos, facilita a sua tributação. Por isso, as regras para a tributação de bens são pacíficas entre os países que acolheram o Princípio do Destino, sendo a sua regra de tributação o local onde os mesmos são consumidos. Uma vez que há consenso no que toca à tributação transfronteiriça de bens, não nos iremos debruçar sobre esta temática.

Acresce que no tratamento das prestações de serviço no comércio internacional, os regimes aplicáveis nem sempre se apresentam consistentes entre os diversos Estados, o que dificulta ainda mais a sua conjugação e articulação como contributos para uma tributação adequada e amigável da sua livre prestação a nível mundial.

As dificuldades começam logo com a definição do que haja de entender-se por prestação de serviços dentro do campo de aplicação do imposto. Numa aproximação visando a maior abrangência possível da sujeição a imposto, colmatando as dificuldades que uma enumeração por mais extensa que fosse apresentaria, dado o carácter da economia atual em que constantemente se criam e reinventam novos serviços e as exigências do princípio da legalidade e do seu corolário, a tipicidade, convergiu-se, quase unanimemente para uma definição residual, pela negativa, considerando prestações de serviços tudo o que não se considere transação de bens ou importação de bens (e, dentro do espaço comunitário, aquisição intracomunitária de bens).

Ultrapassada a dificuldade do conceito, a seguinte é a da localização da prestação de serviços, definidora da soberania tributária e da carga fiscal associada.

Na União Europeia, a situação atual, após a entrada em vigor da Diretiva 2008/8/CE, faz apelo, na definição da regra geral de localização dos serviços, ao estatuto do adquirente do serviço, distinguindo as prestações de serviços realizadas entre dois sujeitos passivos de IVA (prestações de serviços B2B⁵⁷) e as prestações de serviços realizadas entre um sujeito passivo de IVA e um consumidor final, ou melhor dizendo, entre um sujeito passivo e um não sujeito passivo do imposto⁵⁸ (prestações de serviços B2C⁵⁹).

No contexto internacional sempre que estejamos perante prestações de serviços de tipo B2B⁶⁰, a localização acompanha a estabelecida para as transmissões de bens. Ou seja, porque estamos perante dois sujeitos passivos de IVA, com o ciclo económico da prestação do serviço a estabelecer-se para além fronteiras, a localização do serviço na jurisdição do adquirente apresenta grandes vantagens, quando contraposta à anterior

⁵⁷ Business to Business.

⁵⁸ Denominação preferível, em nosso entender, por haver operadores económicos que em determinadas atuações ou pelo exercício de determinadas atividades não se qualificam como sujeitos passivos de IVA, mas não se apresentam também como consumidores finais.

⁵⁹ Business to Consumer.

⁶⁰ Sobre a temática da localização das prestações de serviços B2B *vide* ECKER, Thomas (2013), “A VAT/GST Model Convention”, IBFD Doctoral Series, 25, p. 337 – 374.

regra geral da sede do prestador. Localizando-se, como agora acontece, o serviço na sede do adquirente – sujeito passivo, faz-se coincidir o Estado onde o IVA deve ser repercutido ao utilizador do serviço com o Estado onde tal utilizador (adquirente) pode exercer o direito a dedução, acabando com os difíceis, longos e onerosos processos de solicitação do reembolso no Estado do prestador. Por outro lado, localizada na sede do adquirente, são aplicáveis às prestações de serviços adquiridas no exterior as mesmas regras de idênticos serviços internamente adquiridos, uma vez que a localização (jurídica) num Estado significa soberania tributária nesse Estado. O facto de o adquirente ser um sujeito passivo permite a boa execução da regra, bastando tão só qualificá-lo nessa aquisição como sujeito passivo, colocando sobre ele a materialização da mecânica do imposto nessa operação (evitando pois a necessidade de registo do prestador): apurar o conteúdo tributário dela resultante e proceder à sua “entrega” aos cofres públicos, e, de seguida, exercer o direito à dedução desse mesmo quantitativo, o que se cifrará, em condições normais por um *null arrangement*, evitando até os aspetos financeiros associados à repercussão pelo prestador e dedução pelo utilizador. É a figura da inversão do sujeito passivo habitualmente conhecida pela expressão anglo-saxónica de *reverse charge*.

Este mecanismo, para além das vantagens já descritas para os sujeitos passivos intervenientes e para a neutralidade do imposto, apresenta-se também vantajoso para a Administração fiscal “local” que tem a possibilidade de monitorizar os serviços que são prestados na sua jurisdição, e a tributação do consumo que sobre eles recai.

Em suma podemos concluir que ao utilizar-se a regra da tributação do destino (no comércio de bens) combinada com o mecanismo do *reverse charge* (no “comércio” de serviços), a neutralidade do IVA é mantida por todo o ciclo económico, além-fronteiras, beneficiando assim as operações de comércio internacional.

Nas prestações de serviços B2C⁶¹, com prestador sujeito passivo e adquirente não sujeito passivo (no geral consumidor final) a localização dos serviços ocorre (e deve ocorrer) na sede do prestador. Não sendo o adquirente sujeito passivo do imposto, mas um mero consumidor final (ou como tal considerado), não pode aplicar-se o mecanismo do *reverse charge*, por impossibilidade de chamar o adquirente à “cadeia” do imposto⁶².

⁶¹ Sobre a localização das operações de serviços B2C veja-se ECKER, Thomas, *ob. cit.*, p. 261 – 312.

⁶² Refira-se que impossibilitado que está o Estado em chamar o Adquirente à “cadeia do imposto”, ao se lhe colocar tal ónus o risco de efetiva cobrança do imposto naturalmente aumenta.

O ónus de recolha do imposto tem, pois, de permanecer no fornecedor do serviço, esse sim sujeito passivo de IVA, que repercutirá o IVA nos serviços por si prestados, com independência de o adquirente não sujeito passivo ser um nacional do seu país ou de um de outro país. Equivale esta solução a uma utilização do Princípio da Origem, acompanhando até, no espaço comunitário a solução adotada para as compras dos particulares no Mercado único europeu.

As regras gerais enunciadas dentro da UE e que são retomadas por numerosos países, apresentam, contudo, um conjunto de exceções, face às especificidades de alguns serviços, especificidades que determinaram o recurso a critérios diferentes de localização, umas vezes abrangendo prestações de serviços B2B e B2C, outras vezes reportando-se apenas às do tipo B2C. Falamos, entre muitos outros, de serviços conexos com imóveis, de locação de bens em geral e de meios de transporte em particular, de serviços de transporte de bens ou de passageiros ou ainda de serviços digitais. Não é âmbito desta dissertação o desenvolvimento detalhado desta temática. Todavia, a ela voltaremos mais tarde, em análise casuística e circunscrita.

III – Os princípios, a sua aplicação e a sua interação não consistente num comércio internacional de livre concorrência e livre de distorções

Delimitadas e conceituadas que estão as principais variáveis geradoras de distorções nos fluxos internacionais de bens e serviços, distorções materializadas quer em situações de dupla tributação quer em “dupla não tributação”, é nosso propósito demonstrar a situação, já não por eleição do espaço comunitário como cenário da atuação, mas sim num âmbito bem mais alargado, saindo daí para fora da coordenação subjacente à integração europeia.

Optamos pelo domínio das prestações de serviços. Primeiro porque se vem assistindo a um forte crescimento do comércio internacional de serviços⁶³, depois porque, como acentuamos já, a aplicação do princípio de destino em relação ao comércio internacional de serviços e intangíveis é bem mais complexa uma vez que pela

⁶³Como reconhece a OCDE, no documento recém-divulgado em razão do Fórum global do IVA realizado em 17 e 18 Abril 2014, e que atualiza as suas “*International VAT/GST guidelines*”, disponível no portal da Organização.

sua natureza, eles não podem ser sujeitos a controlos nas fronteiras, da mesma forma que acontece com os fluxos de bens.

E, dentro das prestações de serviços, voltamos a atenção para outros que não os conexos com o habitualmente designado por comércio electrónico, cuja análise implicaria outras considerações técnicas que não as que visamos neste estudo.

A análise que iremos desenvolver recairá então em serviços empresariais, aqueles em que é manifesta a adoção do princípio do destino (serviços *business to business*), hipotizando com um exemplo em tudo similar com a situação descrita no acórdão *Commissioners for Her Majesty's Revenue & Customs VS RBS Deutchland Holdings*, mas situado agora no espaço do comércio global, demonstrando ainda que para uma mesma operação, a ocorrência de diferentes qualificações, no Estado do prestador e no Estado do adquirente (utilizador) vai resultar em diferentes regras de localização e *ipso facto* na verificação de uma efetiva dupla tributação, a significar uma duplicação do conteúdo fiscal suportado pela empresa adquirente do serviço, o que, em condições normais, fará com que ela deixe de procurar este serviço nesse país, influenciando negativamente a atividade do prestador do serviço. Acresce que esta influência negativa, que advém da dupla tributação desta mesma operação, não se circunscreve apenas aos sujeitos da operação. Também o Estado é apanhado nesta teia, que provocará, indubitavelmente, erosão na sua base tributável nacional, com as associadas perdas económicas e fiscais, e mais latamente uma distorção de concorrência apenas devida ao imposto, afastando-o da neutralidade invocada para dele fazer o apregoado “modelo ideal” da tributação do consumo.

Em análise vão estar as jurisdições fiscais, nacional e suíça, numa casuística conexa com a locação de meios de transporte não qualificada como de curta duração. Ambos os países – Portugal e a Suíça – usam o IVA como imposto sobre o consumo ou despesa.

Admitamos então que a sociedade AB, sociedade de direito português, é um sujeito passivo de IVA nos termos do art.2º do CIVA, com sede no território nacional. No âmbito de uma viagem de negócios à Suíça, a sociedade AB alugou uma viatura automóvel numa empresa suíça de *rent-a-car*, a empresa WZ, durante um período de 60 dias, para possibilitar aos seus trabalhadores deslocações ágeis e adequadas aos objetivos pretendidos com aquela viagem de negócios.

Será o enquadramento jurídico-tributário em sede do IVA, que permitirá, apurar, a final, a qual dos dois países resulta atribuída a competência tributária desta operação

de locação de longa duração⁶⁴ de um meio de transporte, ou seja, se o direito à cobrança do imposto pertence às autoridades suíças ou às autoridades portuguesas. O caminho passa pela resposta a duas questões:

1. Como é classificada, em cada uma das respetivas legislações, esta operação, classificação que, como demonstramos já, influenciará, *qua tale*, as regras de localização?

2. Perante a eventualidade da existência de divergências de localização, e seus reflexos na definição do respetivo conteúdo fiscal, quais as consequências no comércio internacional, ou, por outras palavras: pode existir risco efetivo de uma dupla tributação ou uma dupla não tributação?

Vejamos aquilo que decorre dos textos normativos do imposto em Portugal e na Suíça.

Para começar, há que aferir, se a locação da viatura automóvel deve conceituar-se como uma transmissão de bens ou antes como uma prestação de serviços. Diga-se, em tempo, que qualquer uma das jurisdições em análise define pela negativa o conceito de prestação de serviços, ou seja, ambos os países consideram como prestação de serviços todas as operações económicas que não se devam qualificar, na disciplina do imposto, como transmissão de bens ou como importação de bens (incluindo nestas, e com as necessárias adaptações, as aquisições intracomunitárias face à legislação portuguesa).

O Código do IVA Suíço – o *Schweizer Mehrwertsteuergesetz*⁶⁵ – contém a definição de transmissão de bens no seu artigo 3º alínea d). De acordo com este corpo normativo, é considerada transmissão de bens: “1- a criação da capacidade de dispor comercialmente de um bem em nome próprio; 2- a entrega de um bem no qual tenha sido executado um qualquer trabalho, mesmo não alterando esse bem, mas que apenas o teste, calibre, regule ou que o tenha tratado de uma outra maneira qualquer; 3- a disponibilização do bem para ser usado ou explorado”⁶⁶. Resulta pois, da conceituação transcrita que, face à legislação suíça, o aluguer de um veículo automóvel é, inequivocamente, qualificado como uma transmissão de bens, por se apresentar como uma entrega que disponibiliza ao adquirente o uso do bem, como acontece na locação de um veículo.

⁶⁴ Considera-se locação de longa duração a locação que for superior a 30 dias.

⁶⁵ Doravante designado como MWSTG.

⁶⁶ Tradução nossa.

Diferentemente dispõe a legislação portuguesa, onde nos termos do artigo 3º, no seu nº1, o conceito de transmissão de bens é definido assim: “considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondente ao exercício do direito de propriedade”. Isto significa que o conceito de transmissão de bens português se apresenta bem mais restrito que o suíço. Para haver qualificação como transmissão de bens, de acordo com a jurisdição portuguesa, é indispensável que haja uma cedência onerosa de um bem em que cedente e cessionário atuam, respetivamente, em condições correspondentes à de um proprietário que entrega um bem e de um adquirente que por essa via obtém o direito de dispor como um proprietário, requisitos estes que, como vimos, não existem na lei suíça. Esta, mais simplista, abarca no seu conceito de transmissão de bens um maior número de operações em relação àquela, de pendor mais restrito. Aliás, é por ter um conceito de transmissão de bens tão abrangente, que a lei suíça limita o conceito de prestação de serviços a praticamente operações que envolvam intangíveis⁶⁷.

Deste modo, e contrariamente ao entendimento suíço, a locação de um meio de transporte na jurisdição portuguesa não é considerada uma transmissão de bens, sendo entendida como uma prestação de serviços⁶⁸, face à definição residual que sucede à sua não qualificação como transmissão de bens, como aquisição intracomunitária ou como importação de bens.

Sendo assim, teremos, inevitavelmente, regras de localização diferentes.

As regras de localização para transmissão de bens no MWSTG, estão definidas no artigo 7º, segundo o qual “o local da entrega do bem é o local onde o bem se encontra no momento em que fica disponível para se dispor dele a nível comercial, ou o local onde o mesmo foi entregue ou ainda o local onde ele se tornou disponível para uso ou exploração”⁶⁹. Dito de forma mais simples, e com aplicação na situação analisada, o local de tributação da transmissão de bens é o local onde o bem é colocado à disposição do seu adquirente para uso e exploração.

⁶⁷(e) *Serviço: todo o “fornecimento” que não seja uma “entrega”; existe igualmente um serviço quando ocorra:*

1. *Disponibilização de ativos intangíveis,*
2. *Omissão de uma ação ou permissão (tolerância) de uma ação.”*

Tradução nossa.

⁶⁸ Vide artigo 4º nº1 do CIVA

⁶⁹ Tradução nossa do nº1 do artigo nº7 do MWSTG

No exemplo concebido, é evidente que o bem, ou seja, o automóvel, ficou disponível para uso na Suíça, local onde foi também utilizado, pelo que aflui às autoridades tributárias helvéticas o direito de cobrar o IVA devido pela operação⁷⁰, já que se não encontra prevista qualquer isenção.

Relativamente às regras de localização das prestações de serviços em Portugal, elas estão elencadas no artigo 6º do CIVA. Para as prestações de serviços do tipo B2B, operações entre sujeitos passivos de IVA, como é pressuposto no presente caso, a regra da localização consta do seu nº6 alínea a), a determinar a respetiva sujeição (tributação) no lugar da sede do adquirente do serviço. E porque o adquirente é uma sociedade cuja sede se localiza em território luso, decorre que também a autoridade tributária portuguesa tem fundamento para a exigência do IVA desta operação. Concluímos assim, afastando a regra especial de localização constante do artigo 6º nº7 alínea f) e nº 8 alínea f), por não estarmos na situação em análise, perante uma locação de curta duração da viatura automóvel⁷¹ que implicaria uma diferente regra de localização⁷².

Feito este enquadramento jurídico-tributário em sede da disciplina do imposto, estamos em condições de poder dar resposta à segunda das questões acima colocadas: é real o risco de dupla tributação, demonstradas que ficaram as duas pretensões tributárias à tributação da operação - quer a jurisdição portuguesa, quer a jurisdição suíça, consideram, e de forma sustentada pelas leis que regulam o IVA em cada um dos países, deter o fundamento jurídico para tributar esta operação.

Atente-se à constatação de que, mesmo obedecendo-se em ambos os países ao Princípio da Tributação no Destino, o facto da diferente qualificação das operações, vai determinar aplicação de diferentes regras de localização, implicando conseqüente e inexoravelmente ocorrência de dupla tributação, que deste modo se revela e possibilita

⁷⁰ O artigo 23º (2) (2) do MWSTG estabelece uma exceção à regra ao instituir que se o bem for colocado à disposição em território suíço, mas for utilizado predominantemente fora deste território que esta transmissão de bens se encontra isenta de IVA – contudo, e para o presente caso, esta exceção é irrelevante.

⁷¹ Com o conceito que a esta é dado pelo artigo 1.º nº 2 alínea j) do CIVA, segundo o qual “Locação de curta duração de um meio de transporte», a locação de um meio de transporte por um período não superior a 30 dias ou, tratando-se de uma embarcação, por um período não superior a 90 dias.

⁷² Uma locação de curta duração de uma viatura automóvel já não seria tributada em território português, uma vez que o artigo 6º nº7 alínea f) estabelece uma exceção determinando a localização no lugar da sua colocação à disposição do destinatário (no caso fora do território nacional e portanto não sujeita em território português).

que se infira como uma ameaça real a um fluxo comercial sem distorções devidas ao facto fiscal, em nome do livre comércio de uma sã concorrência comercial.

De facto, esta dupla tributação, em termos similares aos que decorreriam se tivéssemos constatado que nenhum dos países em presença tinha competência para a tributação (dupla não tributação), afeta o princípio da neutralidade, o qual, como demonstramos, é pilar fundamental neste imposto sobre o valor acrescentado. Sendo esta operação duplamente tributada, o encargo fiscal é logicamente muito maior, em montante dado pelo nível das taxas aplicáveis em cada um dos países, influenciando naturalmente a decisão da empresa portuguesa quanto à aquisição ou não aquisição deste serviço⁷³.

E assim, e como nos propusemos, resultam da análise comparativa destas duas jurisdições, ilustrada através de um exemplo cuja concretização não se situa no campo meramente especulativo mas sim na prática empresarial normal, evidentes os efeitos que os conceitos não delimitados, ou delimitados mas balizados de forma diferente, têm no comércio internacional. Acrescem duas notas que, em nosso entender, merecem atenção: a primeira relativa à discussão dos conceitos de transmissão de bens e de prestação de serviços que, como vimos, são as “pedras” basilares de um imposto sobre o consumo; a segunda relacionada com o facto de Portugal e Suíça serem dois países que, não estando inseridos em nenhum espaço economicamente integrado, nem tão pouco contratantes num mesmo acordo de liberalização económica, contêm disciplinas reguladoras do IVA que estabelecem regras muito semelhantes, fruto, claro está, da posição geográfica da Suíça (situado no continente europeu, entre países da União Europeia). Ou seja, mesmo com legislações muito próximas em termos de disciplina do imposto, e a respeito de conceitos que são preponderantes na sua incidência, mecânica e funcionamento, os diferentes contornos que para esses conceitos estão vertidos em cada uma delas conduzem a resultados suscetíveis de distorcer a sã concorrência e o livre

⁷³ Apesar da existência de dupla tributação no exemplo elaborado, a verdade é que, mesmo assim, o exemplo encontra-se em consonância com as regras da OMC. O princípio do tratamento nacional previsto no artigo XVII do GATS aplica-se somente a situações de discriminação entre serviços provenientes do estrangeiro e serviços domésticos. Ora, no caso não há qualquer discriminação. Refira-se contudo, e a título de mera curiosidade, que para prestações de serviço com consumo no estrangeiro, como no caso, nem a UE (e Portugal em concreto) nem a Suíça impõem qualquer limitação a este princípio, nas suas listas de compromissos específicos, no que toca à locação/ aluguer de um meio de transporte automóvel.

comércio. Se daqui partirmos para diferentes continentes, diferentes ambientes e culturas fiscais, diferentes tradições jurídicas e culturais, diferentes práticas de operacionalização e de atuação de sujeitos e de Estados, a amplitude de variação dos conceitos, dos enquadramentos e das conseqüentes exigibilidades tributárias crescerá, colocando ao desejado livre comércio tantas barreiras quanto a amplitude da terra ou da água que separam os seus atores.

IV- Conclusões

O consumo pode ser hoje ser caracterizado como uma espécie de "mola propulsora" da economia mundial. Não se duvida que consumir gera procura e procura implica a necessária produção para disponibilizar os bens e serviços que alimentarão aquele consumo.

Esta constatação, posta a qualquer nível territorial, ganha hoje uma dimensão espacial quase infinita, fruto do avanço e da consolidação da globalização económica. A economia internacionalizada à escala mundial implica, necessariamente, fortes aumentos nos fluxos de comércio internacional, com diferenças de inserção dos diferentes países neste processo, fruto de um conjunto diversificado de fatores de que cabe destacar o respetivo grau de desenvolvimento, as opções políticas, a correlação de forças entre os diversos sectores produtivos e, *the last but not the least*, a forma como a tributação, em geral, e a do consumo em especial, agem neste contexto.

É que, a tributação do consumo, tem exatamente como objetivo derradeiro que o preço dos bens e serviços comportem uma parcela de imposto que os consumidores finais suportem como medida dessa tributação (os contribuintes ou sujeitos passivos de facto). São eles os destinatários da tributação, não obstante a tarefa de arrecadação do seu *quantum* ser atribuída aos operadores económicos que atuam no ciclo de produção e distribuição, em resultado de serem eleitos como os sujeitos passivos de direito. No comércio internacional, esta temática ganha uma importância fundamental sempre que o modelo do imposto sobre o consumo chame à sua mecânica e funcionamento sujeitos passivos situados a montante da fase em que se processa a saída dos bens para fora das fronteiras nacionais e agudiza-se no caso dos serviços e da sua intangibilidade. A opção, quase generalizada pelo IVA como modelo de tributação do consumo que se apresenta como um imposto geral sobre todo o consumo, com carácter plurifásico, ou seja chamando os operadores económicos à economia do imposto, impôs a adoção de

princípios operativos específicos para o comércio transfronteiriço, e que assumem duas vertentes – para as operações (transações de bens e prestações de serviços) realizadas entre sujeitos passivos aplica-se o Princípio do Destino; para o mesmo tipo de operações mas entre sujeitos passivos e consumidores finais, a opção, quase global recaiu no Princípio da Origem.

A aplicação concreta destes dois princípios impõe delicados problemas de definição de competências tributárias por referência a fatores ou elementos de conexão, e apela, concomitantemente, à indispensável articulação da escolha dos mesmos entre os vários ordenamentos jurídicos, e aos conceitos que lhes subjazem.

Dificuldades de vários tipos, como resulta de diferentes tradições jurídicas, e de diferentes opções de política fiscal, fizeram com que os operadores económicos se viessem a defrontar com a cumulativa pretensão dos dois países, que se conexionam numa concreta “transação”, à respetiva tributação. Este fenómeno da dupla tributação da operação⁷⁴ distorce a concorrência de um comércio que se quer livre e justo. Isto ocorre pela ausência de coordenação na aplicação dos princípios internacionais orientadores conduzindo, como vimos a que várias jurisdições se sobrepõem umas às outras no concreto exercício da soberania tributária. Os custos para o mercado são evidentes, com o exportador a ver o seu produto duplamente tributado e porque essa dupla tributação se reflete necessariamente no respetivo preço final, assim preterido quando comparativamente contraposto aos preços dos produtos similares produzidos no país de destino, fazendo com que os consumidores sejam dissuadidos da compra do produto importado, por ser mais caro, optando então pela aquisição de um qualquer produto seu substituto.

Situamos neste âmbito o objetivo deste estudo, o que equivale dizer que quisemos analisar e apresentar os problemas que resultam do crescimento constatado de duas realidades: o comércio internacional e a adoção do imposto sobre o valor acrescentado como tributação que o influencia, e em consequência aferir da necessidade de encontrar soluções, hipotizando alguns dos caminhos suscetíveis de serem trilhados.

Apontamos, os dois principais fatores da real dupla tributação ou dupla não tributação das operações de transmissão de bens e/ou serviços no mercado

⁷⁴ De facto o fenómeno da dupla tributação de uma operação é bastante mais comum que o da dupla não tributação, o que facilmente se percebe, uma vez que um Estado tem uma natural apetência para tributar mais do que deixar impune uma qualquer operação. Contudo, e como demonstramos no presente estudo, o fenómeno da dupla não tributação existe e é bem real, mas mais raro.

internacional: debruçamo-nos sobre as dificuldades de delimitação conceptual e da associada interpretação jurídico-económica, a dificultar o resultado de encontrar uma localização única, articulada e quiçá harmonizada, das mesmas operações.

Concluimos pela notória necessidade de mudança “conciliatória” através da observação próxima porque casuisticamente analisada. Relativamente à delimitação dos conceitos e a sua interpretação ficou demonstrado, com a análise concreta da atuação de duas jurisdições diferentes, que nem os conceitos basilares como são nesta sede os de “transmissão de bens” e de “prestação de serviços” se apresentam coincidentes, permitindo-nos inferir, julgamos que sem uma grande margem de erro na extrapolação da amostra, que poderemos assistir a tantos contornos como diferentes jurisdições.

Quanto à localização das operações ficou demonstrado que, não obstante a adoção generalizada do Princípio da Tributação no País de Destino que norteia a tributação do consumo no âmbito internacional, a imaterialidade das prestações de serviços cria dificuldades sérias ao acolhimento do princípio, subsistindo o problema quanto à concreta jurisdição de tributação. Se nas prestações de serviços B2B é a aplicação do Princípio da Tributação no País de Destino, coadjuvado pelo mecanismo de *reverse charge*, se apresenta mais ágil e garantindo o resultado pretendido, nas prestações de serviços B2C a não possibilidade da sua utilização (o encargo da recolha do imposto iria recair sobre o consumidor final, pondo em risco a efetiva e real cobrança do imposto), conduziu à opção pelo Princípio da Tributação no País de Origem, a poder implicar ocorrência de situações de dupla tributação (ou em alguns casos de dupla não tributação)

E porque, repetimos uma vez mais, situações de dupla tributação ou de dupla não tributação da operação, sempre influenciarão as escolhas dos operadores económicos e dos consumidores finais, violando grosseiramente a tão apregoada e querida neutralidade do imposto, está a assistir-se a um esforço das organizações internacionais para dirimir estes fenómenos.

A OCDE desenvolveu as “*International VAT/GST guidelines*”, que, como o próprio nome indica, são linhas orientadoras para os diversos Estados permitindo encontrar regras que assegurem uma melhor uniformização dos diversos sistemas. Apesar destas *guidelines* serem consideradas *soft law*, ou seja, de se tratarem de meras diretrizes de natureza indicativa e que os Estados podem ou não adotar - o que equivale dizer que não existe qualquer força vinculativa obrigatória às mesmas e por isso, delas não advém quaisquer direitos tutelados atinentes à sua possível não aplicação ou adesão

- as *guidelines* da OCDE são um contributo relevante, já que se apresentam, como um instrumento de coordenação das várias jurisdições que implementaram o IVA, no sentido de que se aproximem entre si. As *guidelines* devem, por isso, ser entendidas como um passo importante no caminho para a articulação/harmonização do funcionamento do IVA ao nível global mundial.

Mas será que o seu resultado é garantido, mesmo que haja uma real aderência dos países às suas soluções?

Pensamos que é legítimo duvidar!

Em nosso entender, e à semelhança do que a OCDE (bem como outras organizações internacionais operando no campo fiscal) fez para eliminar ou minimizar a dupla tributação do rendimento, desenhando uma Convenção Modelo de suporte aos Estados para, bilateralmente, prevenirem ou resolverem *a posteriori* situações de dupla tributação, justifica-se que se convirjam esforços no sentido da conceção de uma convenção modelo, direcionada para os impostos sobre o consumo ou despesa. A partir daí, poderiam ser celebrados tratados bilaterais que certamente minimizariam os efeitos distorcivos referidos, introduzindo maior “conforto” de harmonização no comércio internacional. Não seria, certamente, a solução perfeita⁷⁵, mas daqui sempre adviria, embora morosa, uma melhor articulação das legislações nacionais sobre os impostos de consumo.

Outra opção equacionável passaria pelo aditamento de uma cláusula ou artigo que evitasse estas situações num acordo multilateral já existente e que versasse de antemão sobre o IVA. Onde? A nossa preferência vai para o Acordo da OMC, mais concretamente para os acordos anexos GATT e GATS, que, como se viu, são aplicados genericamente ao IVA, mas apenas na sua vertente de não discriminação entre bens e/ou serviços importados *versus* bens e/ou serviços domésticos⁷⁶. Direcionamo-nos para este acordo multilateral por ser um dos objetivos desta organização a consolidação de um comércio livre e justo. E ele só será livre e justo se não existirem distorções da concorrência e cada país tributar na medida do que deve, e não em demasia ou

⁷⁵ Veja-se a discussão atual na OCDE e no G20 sobre a *Base Erosion and Profit Shifting* – BEPS.

⁷⁶ Saliente-se que se um acordo bilateral qualquer, como o que propomos no parágrafo anterior, for celebrado entre dois estados, as disposições serão necessariamente aplicadas aos demais países via Principio da Nação Mais Favorecida – artigo I do GATT – mas apenas no que concerne ao tráfego de bens.

insuficientemente: das situações de dupla tributação ou de dupla não tributação advém um desfasamento competitivo entre produtos e/ou serviços locais e produtos e/ou serviços importados pelo que, fazendo jus ao seu mecanismo de resolução de litígios, esta organização conseguiria assim e pela via do afastamento destes problemas, tornar o comércio mais livre e mais equitativo.

A solução perfeita seria, em nosso entender, a celebração de um acordo multilateral sobre IVA⁷⁷, que harmonizasse todas as legislações dos Estados contratantes. Seria a solução ideal, mas reconheçamos com realismo, pouco exequível nos tempos que correm. Os consensos políticos que seriam indispensáveis para a sua celebração e as cedências que seriam necessárias, vistas, sem dúvida, como perdas das respetivas soberanias fiscais são questões de difícil, senão impossível, superação.

Sem horizonte para esta “solução ideal”, e sem cair na utopia, voltamos obrigatoriamente a considerar que, face a tudo o que vimos e ponderamos, há que optar pelo bom em detrimento do ótimo, qualificando como boa solução a adoção das *guidelines* propostas pela OCDE, por existirem já e estarem ao alcance de todos os Países contratantes que as queiram aplicar. Se a adesão for massiva, as situações de dupla tributação e não tributação passariam a ser mais raras ou quase inexistentes. Potencializava-se, assim, um mercado global em detrimento do mercado regional que agora começa a despontar. O facto de os produtos e/ou serviços importados não estarem numa situação competitiva equitativa, fruto das atuais duplas tributações e não tributações, relativamente aos produtos domésticos leva a que o mercado global seja preterido em abono do regionalismo económico, por ser mais seguro e evitar surpresas a nível tributário. A inércia da comunidade internacional relativamente a estes problemas cria real preocupação, fazendo temer um retrocesso para décadas anteriores às de Smith e Ricardo. Aplaudimos assim a opção da OCDE em desenhar estas *guidelines*, em criar amplos fóruns e outros instrumentos de discussão e divulgação.

Esperemos que a comunidade internacional aceite o desafio ao acolhê-las.

⁷⁷ Thomas Ecker na sua obra “*A VAT/ GST ModelConvention*” desenha, de forma brilhante, um Acordo multilateral que versa somente sobre o IVA.