

# A Soberania Fiscal no Actual Quadro de Internacionalização, Integração e Globalização Económicas\*

José Casalta Nabais

Professor da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

DOI: 10.11117/22361766.06.01.06

SUMÁRIO: I – A soberania fiscal e a internacionalização; I.1 A crescente internacionalização das situações tributárias; I.2 A necessidade de uma política fiscal externa; II – A soberania fiscal e a integração europeia; II.1 Referência à evolução da integração fiscal comunitária; II.2 As insuficiências da harmonização fiscal comunitária; II.2.1 A actual *European taxation without European representation*; II.2.2 Uma estranha construção europeia; II.2.3 As alterações que se impõem; III – A soberania fiscal e a globalização económica; III.1 A concorrência fiscal prejudicial; III.2 A tributação do comércio electrónico; III.3 No limiar de um direito fiscal a montante dos estados; III.3.1 Um direito fiscal ao nível da União Europeia e da OCDE?; III.3.2 Uma organização fiscal mundial?.

Constitui uma elementar verificação da realidade que a soberania estadual tem por base e principal expressão a soberania fiscal. Na verdade, no poder do estado (moderno), destaca-se, como uma das suas mais importantes manifestações, o poder de criar ou estabelecer impostos.<sup>1</sup>

Um poder que, hoje em dia, se confronta com alguns problemas, com alguns desafios, a nível internacional, os quais, como não pode deixar de ser, têm importantes reflexos no plano nacional. Desafios que resultam quer da internacionalização das situações tributárias, quer da integração regional, quer da globalização económica. A estes aspectos vamos dedicar as considerações que se seguem.

\* Texto que, tirando pequenas actualizações, corresponde ao que serviu de base à conferência que preferimos no Seminário sobre a *Soberania e a Cooperação Internacional*, que teve lugar nos dias 9 e 10 de novembro de 2001, em Luanda.

1 Sobre o conceito e utilidade actual da soberania fiscal, v. o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos. Contributo para a compreensão constitucional do estado fiscal contemporâneo*, Almedina, Coimbra, 1998, p. 290 e ss.

## I – A SOBERANIA FISCAL E A INTERNACIONALIZAÇÃO

Ao contrário do que foi corrente durante muito tempo, em que o exercício do poder tributário era um problema interno, que respeitava exclusivamente à política interna, hoje em dia ele é o suporte de um importante sector da política externa dos estados. Na verdade, enquanto perdurou uma economia fechada, as situações tributárias confinavam-se, por via de regra, às fronteiras dos estados em que surgiam. O que tinha como consequência não precisar o estado de (auto)limitar o seu poder tributário, negociando convenções de dupla tributação (CDTs) ou estabelecendo disposições internas de desoneração fiscal de situações já tributadas no estrangeiro.

Compreende-se assim que, num tal contexto, o poder tributário se apresentasse como um problema de política interna, a resolver sem dificuldades de maior com o recurso ao *princípio da territorialidade*, segundo o qual as leis tributárias apenas se aplicam aos factos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem. Ora, como os factos tributários raramente tinham conexões para além do território de um estado, a sua ocorrência não colocava em geral problemas de ordem internacional.

Aliás, mesmo quando os colocava, o princípio da territorialidade acabava por os resolver com alguma facilidade. É que, no entendimento da época, esse princípio referia-se à conexão com o território de elementos de carácter real ou objectivo dos factos tributários, como o local da situação dos bens, o local do exercício de uma actividade, o local da fonte de produção ou do pagamento de um rendimento, o local de um estabelecimento permanente etc., e não a elementos de carácter pessoal ou subjectivo, diversos da nacionalidade, como são a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte.<sup>2</sup> Pois bem, dado o carácter pouco propício à internacionalização daqueles elementos de conexão de carácter real ou objectivo, compreende-se que as situações tributárias raramente extravasassem as fronteiras nacionais.

### I.1 A crescente internacionalização das situações tributárias

Todavia, a progressiva internacionalização da economia, a crescente desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos e a tendência para a personalização da tributação conduziram a que as legislações internas ou as convenções internacionais elegessem como elementos relevantes de conexão com o território já não aspectos objectivos ou reais, mas elementos subjectivos diversos da nacionalidade, como a sede, o domicílio ou a

2 V., nestes precisos termos, Aberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, Coimbra, 1993, p. 22 e ss. V., também, Fernando Serrano Antón, "Los principios básicos de la fiscalidad y los convenios para evitar la doble imposición internacional: historia, tipos, fines, estructura y aplicación". *Revista de Direito Tributário*, São Paulo, 79, p. 137 e ss, 2000.

residência do contribuinte.<sup>3</sup> Uma visão das coisas que teve uma importante consequência: a legitimidade, do ponto de vista do direito internacional público, de mais de um elemento de conexão em cada tipo de imposto.

Assim e no que respeita aos impostos sobre o rendimento, os elementos de conexão legítimos são quer a residência do beneficiário do rendimento, quer o local da produção do rendimento. O primeiro conduz, por via de regra, à tributação do rendimento global do contribuinte, não se distinguindo entre os rendimentos provenientes de fonte nacional e os provenientes de fonte estrangeira e tendo por base o princípio da universalidade ou do rendimento mundial (*world wide income principle*), como acontece com os residentes em sede dos impostos pessoais sobre o rendimento. Já o segundo conduz a uma tributação limitada dos rendimentos, pois limita esta aos rendimentos produzidos no respectivo território, como ocorre em regra com os rendimentos dos não residentes, cuja tributação se pauta assim pela aplicação do princípio da territorialidade (*source principle*).<sup>4</sup>

Por seu lado, em sede dos impostos sobre o consumo, os elementos de conexão são a origem ou o destino dos bens transaccionados. A regra, a este respeito, é a de que os impostos sobre o consumo devem ser lançados no país consumidor, revertendo assim em benefício dos estados em que são consumidos os bens sobre que incidem. Uma regra que, aplicada à prestação de serviços, conduz a que estes sejam tributados onde são materialmente executados. Daí que, no país de origem, em que o bem foi produzido, se proceda em geral à isenção, concretize-se esta numa restituição do imposto pago ou numa isenção *tout court* do imposto no momento da exportação, verificando-se a primeira modalidade, a restituição, em impostos do tipo imposto sobre o valor acrescentado (IVA), e a segunda, a isenção, em impostos monofásicos como os impostos especiais de consumo (IECs).

Mesmo, no domínio dos impostos sobre o património, sejam impostos sobre o património detido, sejam impostos sobre as transmissões do património, em que, como é fácil de compreender, tende a prevalecer o princípio do *locus rei sitae*, a aplicação portanto da lei do local da situação dos bens, é legítimo eleger outros elementos de conexão. É o que ocorre, nomeadamente, em sede do imposto sobre transmissões a título gratuito, em que se pode optar entre aquele princípio e o do domicílio (seja o domicílio do *de cujus* ou do doador, seja o domicílio do beneficiário).<sup>5</sup>

3 Isto mesmo está, a seu modo, consagrado no art. 13º da LGT portuguesa, em que se prescreve: “1. Sem prejuízo de convenções internacionais de que Portugal seja parte e salvo disposição legal em contrário, as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram em território nacional; 2. A tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos”.

4 Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, cit., p. 198 e ss.

5 V. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, cit., p. 204 e ss.

Naturalmente que o que acabamos de dizer, quanto às conexões relevantes *iure gentium* em cada tipo de imposto, foi feito com uma ressalva. Com a ressalva de a conexão convocada não configurar seja um *abuso de conexão* (*excess of jurisdiction*), que se verificará quando um estado pretenda tributar situações que com ele não têm qualquer conexão ou têm conexões de todo desrazoáveis,<sup>6</sup> seja um *abuso de convenção* (*treaty shopping*), que ocorrerá quando alguém não residente em nenhum dos estados contratantes de uma CDT, residente portanto num terceiro estado, desloca a sua residência para um daqueles estados com o único propósito de beneficiar do regime favorável da convenção, regime do qual, de outro modo, não beneficiaria.<sup>7</sup> Uma prática que começou já a ser objecto de prevenção nas próprias CDT's.

Sendo, porém, legítimo convocar diferentes elementos de conexão relativamente a cada tipo de imposto, estamos confrontados com o problema da dupla tributação. Uma situação de concurso de normas, em que o mesmo facto tributário se integra na hipótese de incidência de duas normas tributárias diferentes. O que pressupõe, de um lado, a identidade do facto tributário e, do outro, a pluralidade de normas tributárias, sendo certo que, em relação à identidade do facto tributário se costuma falar na *regra das quatro identidades*: nas identidades do objecto, do sujeito, do período da tributação e do imposto.<sup>8</sup>

Mas, perante uma situação de dupla tributação, há que a eliminar ou atenuar. Pois bem, tendo presente apenas a dupla tributação do rendimento, de longe a mais importante, podemos afirmar que a tributação cabe tanto ao estado da fonte do rendimento como ao estado da residência do seu titular. Todavia, *iure gentium*, impende sobre o estado da residência o ónus de eliminar ou atenuar essa dupla tributação.

Para o que há diversos métodos, dos quais se destacam dois: o método da isenção e o método da imputação ou do crédito de imposto. O método da isenção conhece duas modalidades: a *isenção integral*, se o rendimento de fonte externa não for tido em consideração seja para que efeito for em sede da tributação dos rendimentos de fonte interna; e a *isenção com progressividade*, se o rendimento de fonte externa for tomado em consideração, juntamente com os de fonte interna, embora apenas para efeitos de determinação da taxa progressiva aplicável ao rendimento de fonte interna.

6 Uma situação conhecida pela expressão *Völkerrechtliche Missbrauchverbot* na Alemanha.

7 Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, cit., p. 17, 30, 258 e 306 e ss.

8 Sejam-nos permitidas três observações a este respeito. Uma, para referir que há quem entenda que a identidade do sujeito não é exigida, bastando-se assim a dupla tributação com as restantes três identidades. Todavia, a posição que colhe maior adesão é a que distingue a *dupla tributação jurídica*, em que essa identidade está presente, da *dupla tributação económica* (ou sobreposição de impostos), em que essa identidade está ausente, verificando-se justamente esta última na tributação dos dividendos que são tributados no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) enquanto rendimento da sociedade e no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) ou no IRC

Também o método da imputação ou do crédito de imposto *tax credit* pode assumir duas modalidades principais: a *imputação integral* ou *crédito de imposto integral*, se o estado da residência deduz ao imposto global a totalidade de imposto pago no país da fonte do rendimento; e a *imputação ordinária* ou *crédito de imposto ordinário* se o estado da residência limita a dedução do imposto pago no país da fonte à fracção do seu próprio imposto correspondente aos rendimentos estrangeiros, o que conduz a uma dedução parcial do imposto estrangeiro sempre que este seja superior ao imposto do estado da residência.

Mas o método da imputação ou do crédito de imposto conhece ainda duas outras modalidades dominadas pelo objectivo de evitar que as medidas de desoneração fiscal, praticadas pelos países em vias de desenvolvimento para atrair o investimento estrangeiro, redundem em proveito do tesouro dos países desenvolvidos dos investidores. Trata-se, por um lado, do chamado *crédito de imposto fictício (tax sparing credit)*, em que o estado da residência não deduz o imposto efectivamente pago no país da origem dos rendimentos, mas o imposto que teria sido pago não fosse a circunstância de aí tais rendimentos serem objecto de beneficiação fiscal, de isenção. E, por outro lado, do chamado *crédito de imposto presumido (machting credit)*, em que o estado da residência deduz um montante superior ao do imposto efectivamente pago e retido na fonte no país da origem dos rendimentos, país que, numa política de atracção do investimento estrangeiro, pratica uma tributação reduzida dos rendimentos.

## I.2 A necessidade de uma política fiscal externa

Uma das importantes consequências da internacionalização crescente das situações tributárias traduz-se na necessidade de os estados terem uma política fiscal externa orientada para o combate à dupla tributação internacional que as actuais economias abertas favorecem extraordinariamente. Política essa que visa adequar o sistema fiscal, de um lado, à internacionalização das empresas nacionais evitando tratar os lucros por elas gerados no estrangeiro e repatriados em termos desfavoráveis face aos lucros gerados no país e, de outro, incentivar o investimento estrangeiro procuran-

---

enquanto rendimento distribuído aos sócios. Outra, para assinalar que a identidade do período de tributação apenas releva em sede dos impostos periódicos, como é o caso dos impostos sobre o rendimento e dos impostos sobre o capital detido, não se aplicando, por conseguinte, aos impostos sobre a transmissão de bens ou sobre o consumo. Pois, nestes o que releva é a identidade do objecto, ou seja, da transmissão do bem ou da mercadoria. Uma terceira, para chamar a atenção para o facto de que, tanto no respeitante à identidade do sujeito, como no respeitante à identidade do imposto, não nos devemos guiar por rígidos critérios formais, considerando que as mesmas se verificam sempre que haja uma identidade substancial. Por exemplo, no respeitante à identidade do imposto, o que é necessário é que dos aspectos materiais e das bases de cálculo ou de outras características resulte uma analogia substancial. Para maiores desenvolvimentos, v. Alberto Xavier, *Direito Tributário Internacional*, cit., p. 31 e ss. e 503 e ss.

do não prejudicar a repatriação dos lucros gerados pelos estabelecimentos estáveis nacionais de sociedades com sede no estrangeiro.

O que, devemos sublinhar, em Portugal não deixa de ter por base a própria Constituição, uma vez que esta, de um lado, consagra, como objectivo da política industrial, “o apoio à projecção internacional das empresas portuguesas” (art. 100º, al. e)) e, de outro lado, prescreve que a lei disciplinará os investimentos por parte de pessoas singulares e colectivas estrangeiras, a fim de garantir a sua contribuição para o desenvolvimento do país (art. 87º).

Trata-se de uma política que se concretiza, aliás, em duas frentes: na frente internacional, através de uma política de convenções de dupla tributação; e na frente interna, através da adopção de medidas unilaterais de combate à dupla tributação.

Também Portugal vem adoptando uma política fiscal externa nas duas frentes assinaladas. O que é importante sublinhar, pois durante muito tempo Portugal não teve uma verdadeira política neste domínio. Pois bem, presentemente Portugal dispõe de uma clara política fiscal externa, concretizada sobretudo na celebração de CDTs. Convenções que formam já uma considerável rede, pois, nos últimos dez anos, passámos de uma dúzia para trinta e oito CDTs em vigor. Às quais são de acrescentar mais uma dezenas delas já assinadas e mais meia dúzia com as negociações concluídas.<sup>9</sup>

E uma política em relação à qual encontramos uma visível prioridade. A prioridade em completar a rede de CDTs quer com os países da OCDE, quer com os países com que mantemos especiais laços culturais e históricos, como são os países africanos da CPLP.<sup>10</sup> De outro lado, em relação às CDTs concluídas nos últimos tempos, encontramos uma clara linha de demarcação nos métodos para eliminar a dupla tributação, consoante sejam convenções com países desenvolvidos ou com países em vias de desenvolvimento. Assim, enquanto nas CDTs com países em geral, segue o método do crédito de imposto ordinário ou da imputação ordinária, nas CDTs com os países em vias de desenvolvimento, em que se destacam os países africanos da CPLP segue os métodos do crédito fictício e do crédito presumido.

Veja-se o caso da CDT com Moçambique, em que no § 2º do seu art. 23º, se prescreve que a “expressão ‘imposto sobre o rendimento pago na República de Moçambique’ compreende qualquer importância que deveria ter sido paga como imposto moçambicano, mas que o não foi em virtude de isenção ou redução de taxa concedida por força da legislação visando o desenvolvimento económico de Moçambique, nomeadamente a promoção do investimento estrangeiro”.

9 Isto não obstante terem, entretanto, sido denunciadas as CDTs com a Dinamarca e o Brasil.

10 Ainda nos faltam convenções com diversos países da OCDE: um da própria União Europeia (Suécia), e mais cinco (Austrália, Islândia, Japão, Nova Zelândia e Turquia).

O que nos leva a concluir que Portugal não só tem uma política fiscal externa clara, como se orienta nesse domínio pelas recomendações do Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE. Com efeito este, sensível ao aproveitamento que se vem sendo feito dos métodos do crédito fictício e do crédito presumido para esquemas de concorrência desleal, desaconselha tais métodos a menos que se trate de CDTs com países cujo nível de desenvolvimento seja consideravelmente inferior ao dos estados que integram a Organização.<sup>11</sup>

Mas também através da via unilateral, isto é, através da adopção de disposições internas, Portugal vem combatendo a dupla tributação internacional do rendimento, do rendimento de fonte externa. Disposições que cobrem actualmente a generalidade das situações fiscais internacionais tanto em sede do IRS como em sede do IRC. Assim, relativamente aos países com os quais não tenhamos CDT, vale a imputação ordinária ou o crédito de imposto ordinário previsto no art. art. 85º do Código do IRC ou no art. 80º do Código do IRS.<sup>12</sup>

Política fiscal externa a que, em rigor, podemos acrescentar ainda um outro importante segmento ou sector. Pois ela não se esgota no referido segmento ou sector dominado pela preocupação de obstar à discriminação fiscal negativa das empresas portuguesas que se internacionalizam e das empresas estrangeiras que invistam em Portugal.

Na verdade, a política fiscal externa pode concretizar-se também através de medidas que vão para além desse objectivo de neutralização dos efeitos fiscais decorrentes da mencionada internacionalização empresarial, ou seja, pode concretizar-se também através de medidas de beneficiação ou incentivação fiscal à referida internacionalização. É precisamente o que acontece, entre nós, com os específicos regimes de “benefícios fiscais para a internacionalização das empresas portuguesas” e de “benefícios fiscais para projectos de investimento estrangeiro”.<sup>13</sup>

## II – A SOBERANIA FISCAL E A INTEGRAÇÃO EUROPEIA

Um outro aspecto, que constitui importante desafio ao actual poder fiscal dos estados, tem a ver com a integração europeia e as exigências que

11 V. sobre o problema, Maria Margarida Cordeiro Mesquita, “A política convencional portuguesa em matéria de dupla tributação: contributos para uma redefinição”, *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Pedro Soares Martinez*, v. 11, Coimbra, 2000, p. 387 e ss.

12 Refira-se que, no referente ao IRS, apenas com a Lei nº 30-G/2000, de 29 de dezembro (a designada Lei da Reforma Fiscal), o mencionado crédito de imposto foi alargado a todos os rendimentos, pois antes ele estava limitado aos rendimentos do trabalho independente, comerciais, industriais e agrícolas.

13 Constantes, respectivamente, do Decreto-Lei nº 401/99, de 14 de outubro, e do Decreto-Lei nº 409/99, de 15 de outubro. Sobre a nossa política fiscal externa, v., também, Ministério das Finanças, Finanças Pública, *Relatório de actividades de julho de 2001 a março de 2002*, INCM. Lisboa, p. 154 e ss.

coloca em sede de harmonização fiscal. Exigências que, se em relação à tributação indirecta, atingiram um razoável grau de satisfação, sobretudo no que respeita ao IVA, já em relação à tributação directa, a harmonização não passou dos primeiros passos.

Uma situação que tem conduzido a uma crescente harmonização fiscal negativa levada a cabo pelo Tribunal de Justiça das Comunidades Europeias (TJCE), com a consequência de, ao mesmo tempo que os estados-membros impedem nos órgãos legislativos da União a harmonização fiscal positiva, o Tribunal de Justiça vai, a seu modo, destruindo os sistemas fiscais nacionais. Daí que as insuficiências da harmonização fiscal europeia venham conduzido quer ao aparecimento e consolidação de uma situação já baptizada de *European taxation without European representation*, quer a uma estranha construção europeia, em que, designadamente, há a possibilidade de boicote, por via fiscal, da União Económica e Monetária (UEM). Mas vamos por partes.

## II.1 Referência à evolução da integração fiscal comunitária

Como acontece em sede de integração em geral, também em sede da integração fiscal se fala em harmonização. Harmonização fiscal num sentido amplo, que integra diversos níveis e se concretiza através de diversas vias ou formas.

Assim e quanto aos níveis, embora o Tratado de Roma e a legislação comunitária em geral utilize de maneira bastante indistinta os termos coordenação, aproximação e harmonização (que se contrapõem ao de unificação ou uniformização) costuma a doutrina distinguir diversas situações:

- 1) A *mera coordenação (ou coordenação de políticas)* que, segundo uma parte significativa de autores, operaria apenas ao nível das políticas dos estados-membros, isto é, ao nível da cooperação por via política, tendo por objecto não actos de legislação ou outros actos normativos nacionais, mas o exercício do poder político ou governamental num determinado sector. Porém, na medida em que, como defendem alguns autores, a coordenação abarque também a coordenação de legislações, ela situa-se ao nível da cooperação jurídica internacional dos estados e concretiza-se através de convenções ou mesmo de directivas, em termos idênticos aos da aproximação de legislações.
- 2) A *aproximação de legislações (ou a coordenação de legislações ou a mera coordenação de legislações)* que se localiza ao nível da cooperação jurídica internacional dos estados, em que se procura formar uma base comum de princípios e regras, de maneira a que não só as soluções, mas também os próprios direitos nacionais se tomem, senão idênticos, pelo menos, similares, o que é levado a cabo através de convenções ou até mesmo de directivas.

- 3) A *harmonização stricto sensu* ou a *harmonização tout court* das legislações, em que se procede à erradicação das disparidades existentes entre as legislações nacionais de modo a chegar a soluções idênticas, sem limitar, contudo, o exercício da competência legislativa nacional, o que pressupõe um leque mais alargado de instrumentos, em que se contam, embora excepcionalmente, os próprios regulamentos comunitários.
- 4) A da *unificação ou uniformização* que, envolvendo a eliminação total das disparidades, tem nos regulamentos comunitários o seu instrumento paradigmático<sup>14</sup> e o alcance de um abrir mão de parcelas significativas da soberania fiscal dos estados.<sup>15</sup>

O que nos leva à conclusão de que a harmonização fiscal representa a solução racional de compromisso entre a necessidade de eliminar as disparidades fiscais existentes entre os estados-membros e a salvaguarda da autonomia destes em sede da sua competência legislativa ou jurisdicional. Uma solução em que o doseamento da componente nacional e da componente supranacional varia consoante o nível de harmonização concretizado.

Por seu turno, quanto às vias ou meios de harmonização fiscal, podemos dizer que a harmonização pode ser: 1) uma *harmonização jurídica*, quando levada a cabo por instrumentos jurídicos, em que temos, de um lado, a harmonização positiva ou legislativa, que é realizada através de regulamentos, directivas, recomendações, decisões ou convenções, e, de outro, a harmonização negativa ou jurisprudencial, concretizada nas decisões do TJCE; 2) uma *harmonização política*, quando é levada a cabo através de instrumentos políticos como são os códigos de conduta, de que é exemplo o Código de Conduta relativo à fiscalidade das empresas.<sup>16</sup>

Importante a este respeito é assinalar que a harmonização fiscal não se limita à tributação do consumo, muito embora tenha sido neste sector que atingiu um grau de concretização e desenvolvimento sem paralelo, so-

14 Para não dizer exclusivo, como defendem alguns autores e, em rigor, devia ser – cf. os autores citados na nota seguinte.

15 Sobre os níveis da harmonização fiscal, v., por todos, Manuel Pires, “Harmonização fiscal face à internacionalização da economia: experiências recentes”, em *A Internacionalização da Economia e a Fiscalidade*, DGCI, Centro de Estudos Fiscais, 1993, p. 11 e ss.; Gabriela Pinheiro, *A Fiscalidade Directa na União Europeia*, UCP, Porto, 1998, p. 53 e ss.; e Joan Hortalá/Franco Roccatagliata, “La evolución del ordenamiento tributario europeo: entre la armonización y la subsidiariedad”, *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, 5/2000, p. 65 e ss.

16 Não confundir os tipos da harmonização fiscal baseados nos níveis ou graus de harmonização ou nas vias ou formas de harmonização, referenciados no texto, dos tipos de harmonização fiscal baseados nas causas que levam os estados a essa harmonização, em que temos: 1) a harmonização fiscal espontânea ou harmonização fiscal pelo mercado (também, por vezes, dita coordenação fiscal ou mera coordenação fiscal, embora, pelo que dizemos no texto, estas designações sejam de evitar), que tem uma causa próxima económica e na qual há que distinguir ainda a causada pela concorrência fiscal benéfica da causada pela concorrência fiscal prejudicial; 2) a harmonização fiscal centralizada ou harmonização fiscal pelo estado, que tem uma causa próxima política. Quanto à harmonização fiscal política, traduzida no Código de Conduta sobre a tributação das empresas, v. *infra*, nº III.1, al. b).

bretudo no respeitante ao IVA. Um imposto geral sobre o consumo exigido pela União, no qual temos diversos domínios de verdadeira uniformização como a que ocorre em sede da incidência e da taxa normal mínima (que é de 15%).<sup>17</sup>

O que não admira dado os agora arts. 90º a 93º do Tratado de Roma (TCE) relativos à tributação indirecta. Preceitos que se explicam pelo facto de a harmonização fiscal não constituir um fim em si mesmo, mas um meio para eliminar os obstáculos à livre circulação de mercadorias, pessoas, serviços e capitais dentro da Comunidade, e por, numa certa perspectiva, só os impostos indirectos, porque componentes do preço dos bens e serviços, constituírem obstáculo à referida livre circulação.

Mas a ausência de preceitos no TCE, no respeitante à tributação directa, não impediu de todo a harmonização desta. Uma harmonização que, descontadas as medidas tomadas nos inícios dos anos noventa do século passado respeitantes sobretudo a fusões, cisões, entradas de activos e permutas de acções de sociedades, ao regime de distribuição de lucros entre sociedades filhas e sociedades mães e à correcção de lucros de empresas associadas,<sup>18</sup> tem sido levada a cabo pelo TJCE.

Uma harmonização da tributação directa que começou, de resto, antes de ela constituir preocupação dos órgãos legislativos da Comunidade, pois começou a afirmar-se com a consolidação do mercado interno através do Acto Único Europeu de 1986. Na verdade, a partir deste instrumento, o Tribunal de Justiça começou a projectar sobre a tributação directa dos estados as exigências do princípio da não discriminação em razão da nacionalidade, constante do actual art. 12º do TCE,<sup>19</sup> retirando daí diversas e importantes limitações ao poder tributário dos estados-membros.<sup>20</sup>

17 Sobre a harmonização em sede do IVA, v. Xavier de Basto, *A Tributação do Consumo e a sua Coordenação Internacional*, Cadernos de CTF, Lisboa, 1991; Abel Laureano, *Discriminação Inversa na Comunidade Europeia* (O Desfavorecimento dos Próprios Nacionais na Tributação Indirecta), Quid Iuris, Lisboa, 1997; Clotilde Celorico Palma, *O IVA e o Mercado Interno*. Reflexões sobre o Regime Transitório, Cadernos de CTF, Lisboa, 1998; e Jesús Santa-Bárbara Rupérez, "No discriminación fiscal y fiscalidad indirecta en la Unión Europea", *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, 5/2000, p. 175 e ss. Para a harmonização em sede dos impostos especiais de consumo, v., por todos, Sérgio Vasques, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Almedina, Coimbra, 2001; e Luis Miguel P. Sousa e Silva, *Os Impostos Especiais de Consumo*, Reflexões sobre o Regime Harmonizado, Dissertação de Mestrado na Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, 2000.

18 V., sobre estas e outras medidas, Gabriela Pinheiro, *A Fiscalidade Directa na União Europeia*, UCR, Porto, 1998, p. 122 e ss.

19 E nos demais preceitos que, a seu modo, constituem expressão deste princípio, como são, designadamente, os arts. 18º (livre circulação de pessoas), 23º (livre circulação de mercadorias), 39º (livre circulação de trabalhadores), 43º (proibição de restrições à liberdade de estabelecimento), 50º (proibição de restrições à liberdade de prestação de serviços) e 56º (proibição de restrições à liberdade de circulação de capitais) do TCE.

20 V. a análise deste aspecto, em F. A. Garcia Prats, *Imposición Directa, no Discriminación v Derecho Comunitário*, Tecnos, Madrid, 1998; Teodoro Cordón/Manuel Gutiérrez, "La libertad de movimiento de factores productivos en la Unión Europea. Los principios de libre establecimiento y no discriminación"; Adolfo J. Martín Jiménez, "La armonización de la imposición directa en las uniones económicas: lecciones

## II.2 As insuficiências da harmonização fiscal comunitária

Mas, perante o estado actual da harmonização fiscal na União, impõe-se chamar a atenção para o seu fraco e tímido avanço. Com efeito, ao contrário do que seria de esperar, tendo em conta os avanços da construção da União Europeia em sede política, económica e monetária, com expressão na adopção da moeda única e da Agenda 2000,<sup>21</sup> no domínio fiscal não se avançou muito.

Designadamente em sede da tributação das empresas e da tributação dos rendimentos proporcionados pelas instituições financeiras, os avanços da harmonização fiscal continuam a ser muito modestos ou a seguir a via pouco recomendável da harmonização fiscal negativa. O que se fica a dever ao bloqueio dos órgãos legislativos da União no domínio fiscal decorrente sobretudo da manutenção da regra da unanimidade em matéria fiscal, manutenção para a qual concorreu, de resto, a perda dos instrumentos de política monetária e cambial e a forte limitação da política fiscal dos estados-membros.

Pois compreende-se que os estados, que abriram mão da política monetária e cambial, se refugiem na soberania fiscal que lhes resta, agarrando-se à regra da unanimidade na adopção de medidas fiscais, o que lhes proporciona um verdadeiro direito de veto neste sector. Assim como se compreende que sejam muito cautelosos na aceitação de novas áreas de harmonização fiscal ou de aprofundamento das áreas já existentes.

Para além do facto de a política fiscal dos países comunitários já comportar importantes limitações decorrentes das *binding roles* de Maastricht traduzidas em o défice orçamental não poder ultrapassar os 3% do PIB e a dívida pública não poder ultrapassar os 60% do PIB.<sup>22</sup> Limitações essas que

---

desde la Unión Europea", ambos os artigos na *Revista Euroamericana de Estudios Tributarios*, 5/2000, respectivamente, p. 139 e ss. e p. 219 e ss.; e Pasquale Pistone, "Il credito per le imposte estere ed il diritto comunitario: la Corte di Giustizia non convince", *Revista de Direito Tributária*, 79, p. 87 e ss. Sobre a harmonização fiscal em sede da tributação directa, v., sobretudo, A. Lobo Xavier, "O programa das comunidades em matéria de tributação directa", em Xavier de Bastos e Outros, *A Fiscalidade no Espaço comunitário em 1993*, Lisboa, 1993, p. 63 e ss.; Gabriela Pinheiro, *A Fiscalidade Directa na União Europeia*, cit.; e Giovanni Rolle, "Mercato interno e fiscalità diretta nel Trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione Europea", *Diritto e Pratica Tributaria*, LXX, 1999/2, parte III, p. 5 e ss.

- 21 V., por todos, para a união económica e monetária, Eduardo Paz Ferreira, *União Económica e Monetária – Uni Guia de Estudo*, Quid Iuris, Lisboa, 1999; Carlos Laranjeiro, *Lições de Integração Monetária Europeia*, Almedina, Coimbra, 2000; e, para a Agenda 2000, José Manuel Quelhas, "A Agenda 2000 e o sistema de financiamento da União Europeia", *Temas de Integração*, v. 3, n. 5, 1998, p. 53 e ss.
- 22 Nos termos do art. 1º do Protocolo sobre o Procedimento Relativo aos Défices Excessivos para que remete o (após a renumeração do Tratado de Amsterdão) art. 104º do Tratado da Comunidade Europeia. Limitações essas objecto, de resto, de inúmeras críticas – v., por todos, Rui Henriques Alves, *Políticas Fiscais Nacionais e União Económica e Monetária na Europa*, 2. ed., BVLP, Porto, 2000, 161 e ss. Sobre os limites e constrangimentos da política fiscal nacional no quadro da união económica e monetária, para além do autor e obra acabados de citar, esp. a p. 139 e ss., v., também, B. Laffan, *The Finances of the European Union*, Macmillan, London, 1997; P. Pitta e Cunha, "A harmonização da fiscalidade e as exigências da união monetária na Comunidade Europeia", em *A Fiscalidade dos Anos 90*, Coimbra, 1996, p. 53 e ss.; *De Maastricht a Amsterdão. Problemas da União Monetária Europeia*, Almedina, Coimbra, 1999, p. 122 e ss.; e J. M. Santos Quelhas, "A agenda 2000 e o sistema de financiamento da União Europeia", *Temas de Integração*, 5, 1/1998, p. 53 e ss.

há que considerar no quadro do Pacto de Estabilidade e Crescimento, adoptado no Conselho de Amsterdão em 1997,<sup>23</sup> que veio estabelecer para os estados da UEM, como objectivo de médio prazo, a execução de orçamentos equilibrados ou excedentários, criando um mecanismo de alerta rápido para as situações em que possa surgir um risco de défice excessivo.<sup>24</sup>

Mas compreender as razões deste *status quo*, não significa aceitar as suas consequências nefastas. É que isso implica que a harmonização fiscal fique, em virtude da concorrência fiscal, basicamente nas mãos do mercado, o que conduzirá a um abaixamento das taxas de tributação das empresas, sem que se eliminem as diferenças, que assim se mantêm ou até se acentuam, em cada um dos cada vez mais labirínticos sistemas fiscais nacionais.

O que, para além de nos deixar sem suporte adequado para uma política fiscal comunitária,<sup>25</sup> tem consequências nefastas traduzidas seja na verdadeira *European taxation without European representation* em que assenta, seja na estranha construção europeia que concretiza, construção que corre mesmo o risco real de boicote da política económica e monetária da União. Aspectos estes que reclamam alterações e alterações urgentes.

### II.2.1 A actual *European taxation without European representation*

E uma primeira consequência desta situação, como já referimos, é a de a harmonização fiscal se processar inteiramente à margem da velha ideia do autoconsentimento dos impostos, que está na base do moderno estado constitucional.

Pois, quanto à harmonização fiscal positiva, ela processa-se através de órgãos que estão longe de representar os contribuintes da União, já que representam os estados-membros, se é que não representam apenas os governos destes. É que, independentemente de saber se a construção europeia e a armadura institucional que a suporta redundam num *deficit* democrático, como é corrente afirmar-se,<sup>26</sup> ou se, pelo contrário, ela representa, afinal de contas, uma mais valia, um *superavit* democrático,<sup>27</sup> do que não temos dúvi-

23 V., também, os Regulamentos (CE) do Conselho n.ºs 1466/97 e 1467/97, que concretizam o referido Pacto.

24 Mecanismo esse que consta do referido Regulamento (CEE) do Conselho n.º 1467/97. Cf. Carlos Laranjeiro, *Lições de Integração Monetária Europeia*, cit., p. 264 e ss.

25 Seja entendida como uma "coordenação comunitária de políticas fiscais nacionais" ou como uma "política fiscal comum" – v., sobre esta temática, Rui Henriques Alves, *Políticas Fiscais Nacionais e União Económica e Monetária na Europa*, cit., p. 191 e ss.

26 V., por todos e por último, A. M. Barbosa de Melo, "Legitimidade democrática e legislação governamental na União Europeia", em *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares*, Studia Juridica, n. 61, Coimbra, 2001, p. 103 e ss.

27 Já que a União Europeia é uma estrutura que não substitui com rebaixamento democrático as estruturas nacionais, antes acrescenta mais um nível democrático às estruturas democráticas nacionais. Para

das é que a legislação fiscal comunitária, que materializa indiscutivelmente uma transferência de poder tributário dos estados para a União Europeia<sup>28</sup> e que tem por fonte um órgão de natureza intergovernamental e por suporte material a burocracia comunitária, está longe de expressar a ideia que passou à posteridade na conhecida fórmula *no taxation without representation*.

Ora esta ideia não pode perder-se ou esvaziar-se na transferência do poder tributário dos estados para a União. Assim, das duas, uma: ou o autoconsentimento dos impostos continua a ser concretizado a nível nacional, nos termos em que tradicionalmente as constituições nacionais o prescrevem, ou é concretizado a nível comunitário em moldes que, naturalmente, não poderão deixar de reflectir as ideias que o constitucionalismo moderno instituiu e nos legou.

Mas se isto é assim no que concerne à harmonização fiscal positiva, a situação, bem o podemos dizer, agrava-se relativamente à harmonização fiscal levada a cabo pelo Tribunal de Justiça. Pois, para além dos efeitos nefastos que uma tal harmonização fiscal negativa pode vir a causar no respeitante à política económica e monetária da União,<sup>29</sup> é evidente que a crescente eliminação supranacional dos aspectos dos sistemas fiscais nacionais contrários ao direito comunitário é levado a cabo por um órgão cujo carácter democrático é reconhecidamente bem menor do que o dos próprios órgãos legislativos da União.<sup>30</sup>

---

uma crítica da construção europeia assente, de um lado, na reprodução a nível da União do constitucionalismo nacional e, de outro, num constitucionalismo centrado exclusivamente no poder estado num momento em que este é ultrapassado pelos mais diversos poderes, v. Miguel Polares Maduro, "O *superavit* democrático europeu", *Análise Social*, v. XXXV, 158-159, p. 119 e ss. No mesmo sentido parece ir António Carlos Pereira Menaut, "Convite ao estudo da constituição da União Europeia", *Revista Jurídica da Universidade Portucalense Infante D. Henrique*, 6, março de 2001, p. 9 e ss., que questiona se é possível crescer em constitucionalismo sem crescer em estatismo. Sobre esta problemática a nível universal, ou seja, sobre o problema de uma constituição mundial, que deve ser uma constituição não estadual, v. João C. Loureiro, "Desafios de ténis, trabalhos dos homens. Constitucionalismo, constituição mundial e 'sociedade de risco'", *Nação e Defesa*, 97, primavera de 2001, p. 43 e ss.; e, mais desenvolvidamente, "Da sociedade técnica de massas à sociedade de risco: prevenção, precaução e tecnociência – Algumas questões juspublicísticas", em *Estudos em Homenagem ao Prof. Doutor Rogério Soares*, cit., p. 797 e ss. (817 e ss.). V., também, *infra*, nº III.3.1. Quanto à necessidade de adopção de uma constituição por parte da União Europeia, a submeter a referendo, v. as avisadas e sábias considerações do filósofo alemão Jürgen Habermas, "Why Europe needs a Constitution?", *New Left Review*, 11, setembro-october 2001, colhidas em <<http://www.newleftreview.net>>. A respeito da constituição europeia, v., também, as importantes reflexões de F. Lucas Pires, *Introdução ao Direito Constitucional Europeu*, Almedina, Coimbra, 1997; *Introdução à Ciência Política*, Universidade Católica, Porto, 1998, p. 75 e ss.; Jorge Miranda, "O direito constitucional português da integração europeia. Alguns aspectos", *Nos 25 Anos da Constituição da República Portuguesa de 1976. Evolução Constitucional e Perspectivas Futuras*, AAFDL, Lisboa, 2001, p. 15 e ss. (21 e ss.); e Gomes Canotilho, *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 6. ed., Almedina, Coimbra, 2002, p. 1409 e ss.

28 Jean François Picard, "La limitation du pouvoir fiscal liée au développement de la construction européenne", em Lóic Philip (Dir.), *L'Exercice du Pouvoir Financier du Parlement*, cit., p. 49 e ss.

29 Deles falaremos já, a seguir, no ponto II.2.2.

30 V. Frans Vanistendael, "Redistribution of tax law-making power in EMU?", *EC Tax Review*, 1998-2, p. 74 e ss.; e "No european taxation without european representation", *Ideei*, 2000-3, p. 142 e ss.

## II.2.2 Uma estranha construção europeia

Mas a actual harmonização fiscal comunitária ou, numa outra perspectiva, a falta dela, tem uma outra consequência gravosa para a construção europeia. Traduz-se ela, de um lado, no risco de boicote da UEM e, de outro, no estranho papel federalizador que neste domínio cabe ao TJCE.

Na verdade, a política económica e monetária, ditada pelo Banco Central Europeu (BCE), pode correr o risco de ser boicotada pela política fiscal dos estados-membros da UEM. Pois, enquanto a política do BCE pode ir num determinado sentido, a política fiscal dos estados, mormente em sede do imposto sobre as empresas, pode ir noutro sentido.

Assim, por exemplo, pode acontecer que, enquanto o BCE aumenta ou reduz as taxas de juros para valorizar o euro face ao dollar e ao yen, os estados baixem as taxas do imposto sobre as sociedades ou estabeleçam generosos sistemas de incentivos fiscais. O que pode ter como resultado a coerência e eficiência das medidas de política económica e monetária do BCE serem reduzidas ou mesmo praticamente anuladas.

De outro lado, face à inação dos órgãos políticos e legislativos da União e ao conseqüente protagonismo harmonizador do TJCE, não podemos deixar de considerar que, pelo menos no domínio dos impostos, nos deparamos com uma estranha construção da Europa. É que o órgão tipicamente federalizador, o TJCE, em vez de contribuir para a construção do sistema fiscal da União, limita-se a demolir os sistemas fiscais nacionais.<sup>31</sup>

Demolição que fica a deve-se tanto à falta de legislação que harmonize pela positiva os sistemas fiscais nacionais, como ao facto de a essa destruição dos sistemas fiscais nacionais não se seguir a construção do sistema comunitário pelos competentes órgãos políticos e legislativos. Ora, como é óbvio, não pode erguer-se um sistema fiscal supranacional tendo por base apenas a demolição dos sistemas fiscais nacionais.<sup>32</sup>

## II.2.3 As alterações que se impõem

Por isso, impõem-se alterações ao *status quo*. Assim é urgente que os mecanismos de decisão comunitária em matéria fiscal sejam profunden-

31 Para uma confirmação do que dizemos no texto, v., em relação ao sistema fiscal português e entre outros, os seguintes acórdãos do TJCE, que concluíram pela incompatibilidade do direito português como direito comunitário: de 08.06.2000 – incompatibilidade comunitária do imposto sucessório pago por avença relativo a dividendos pagos por sociedades filhas portuguesas a sociedades mães de outros Estados membros; de 26.09.2000 e de 21.06.2001 – incompatibilidade comunitária das taxas de registro pagas em aumento de capital ao Registro Nacional de Pessoas Colectivas; 29.09.2000 – incompatibilidade comunitária dos emolumentos notariais pagos pela reunião de capitais; de 22.02.2001 – incompatibilidade comunitária do IA pago pelos automóveis provenientes da União Europeia; de 06.03.2001 – incompatibilidade comunitária das taxas incidentes sobre voos internacionais por serem de montante superior às dos voos domésticos; de 08.03.2001 – incompatibilidade comunitária da aplicação da taxa reduzida de IVA de 5% a aparelhos, máquinas e equipamentos destinados ao aproveitamento de energias alternativas e a utensílios e alfaías agrícolas.

32 O que nos revela o estranho papel “federalizador” que, num tal contexto, o TJCE acaba por desempenhar.

te alterados de modo a que permitam a efectiva e atempada tomada de decisões por parte dos *policymakers* europeus. Na verdade, só a (re)activação da harmonização fiscal positiva retirará ao Tribunal de Justiça o activismo e protagonismo fiscais que a inacção dos órgãos legislativos comunitários tem possibilitado.

O que implica, e este é o outro aspecto do problema, que se decida também o que é que, neste domínio, deve ser transferido para o nível europeu. Um aspecto da harmonização fiscal que implica alterações que dizem respeito quer ao *como* ou ao modo de decisão, quer ao *que é que* ou à a matéria fiscal que deverá ser decidida ao nível da União Europeia.

Assim e quanto ao modo de decisão, é de referir que a recuperação da ideia do autoconsentimento dos impostos passa não apenas pela abolição da regra da unanimidade em matéria fiscal, uma regra que, incompreensivelmente, não sofreu alteração no recente Tratado de Nice.<sup>33</sup> Essa ideia requer também um papel activo para os representantes dos contribuintes europeus no parlamento europeu.

Por seu turno, no respeitante ao que deve ser decidido a nível europeu, tudo anda à volta da questão da concorrência fiscal entre os estados. Ora, neste domínio, é claro que uma política fiscal comunitária coerente, capaz de suportar a política económica e monetária da União, não exige que esta adquira um poder tributário idêntico ao de que dispõem presentemente os estados-membros, ou mesmo idêntico ao dos estados com estrutura federal, em que há impostos a nível federal.

É que, ao contrário do que se verifica nestes últimos, em que a instituição e manutenção de um equilibrado sistema de pesos e contrapesos (*checks and balances*) na distribuição do poder pelos diversos níveis do governo reclama a instituição de impostos a nível federal, na União Europeia pretende-se apenas evitar que os estados distorçam a concorrência através da definição dos elementos estruturais dos sistemas fiscais tais como a incidência e a taxa dos impostos. Por isso, para a União deve ser transferido apenas o poder tributário traduzido no estabelecimento de um *standard* mínimo, constituído por regras que fixem limites no domínio da incidência e das taxas dos impostos. Um *standard*, para além do qual os estados manterão inteira liberdade, designadamente para competir fiscalmente entre eles, já que, o que a importa é que essa competição fiscal, que até a um certo patamar pode considerar-se benéfica,<sup>34</sup> não conduza a distorções significativas da concorrência.<sup>35</sup>

33 V. o inalterado art. 93º do Tratado de Roma na renuneração do Tratado de Amsterdão.

34 V., já a seguir, no nº III.1.

35 V. Frans Vanistendael, "No european taxation without european representation", cit., p. 143. Para as diversas soluções possíveis da tributação das empresas em sede da União Europeia, distinguindo entre soluções específicas e soluções globais, v. Paula Rosado Pereira, "Soluções globais para a tributação das empresas na EU", *Fiscalidade*, 11, julho de 2002, p. 33 e ss.

### III – A SOBERANIA FISCAL E A GLOBALIZAÇÃO ECONÓMICA

Um desafio mais de ordem prática à soberania fiscal dos estados decorre do fenómeno actual da globalização económica, que vem desencadeando situações no domínio dos impostos que ainda não há muito tempo eram praticamente imprevisíveis. Entre elas destacam-se sobretudo a concorrência fiscal prejudicial, de um lado, e a tributação do comércio electrónico, de outro. O que coloca basicamente a questão da construção de um direito fiscal mínimo a montante dos estados.<sup>36</sup>

#### III.1 A concorrência fiscal prejudicial

No respeitante à concorrência fiscal prejudicial, é de referir que, durante muito tempo, a concorrência fiscal internacional foi vista como benéfica. Para isso contribuiu o modelo elaborado por Charles Tibeout em 1956.<sup>37</sup>

Segundo este autor a concorrência entre sistemas fiscais num espaço de liberdade de movimentação dos factores de produção conduz a resultados eficientes, na medida em que aos diferentes níveis de fiscalidade correspondam necessariamente níveis diversos de fornecimento de bens e serviços públicos financiados pelo sistema fiscal. As pessoas e as empresas seriam assim livres de se fixar ou estabelecer nos territórios em que obtivessem um melhor equilíbrio entre os encargos fiscais que suportam e a despesa pública correspondente às suas preferências de que beneficiam. Ou, por outras palavras, as pessoas e as empresas seriam livres de, “votando com os pés”, deslocarem-se dos territórios em que o referido equilíbrio lhes fosse menos vantajoso para aqueles em que esse equilíbrio lhes fosse mais favorável.

Defendidas com visível entusiasmo, no quadro de triunfo da ideologia neoliberal, por diversos autores que nelas viam um suporte eficaz para o aumento da eficiência da despesa pública e para a limitação da sua dimensão, tais ideias não tardaram a ser objecto de importantes críticas.

Assim, objectou-se ao modelo de Tibeout, *inter alia*: 1) trata-se de um modelo que, esquecendo a função redistributiva dos impostos, está construído como se as pessoas e as empresas obtivessem benefícios da actividade do estado iguais aos impostos que pagam, ou seja, tem por base um entendimento dos impostos assente na ideia de troca ou do benefício

36 Sobre estes desafios, v. o nosso estudo “Alguns desafios actuais da tributação”, *Fiscalidade*, 6, abril de 2001, p. 33 e ss. Sobre as consequências da globalização, no domínio do sistema monetário e financeiro, v. Catarina Pires, “O fim da ‘Riqueza das Nações’? – Algumas reflexões a propósito da globalização financeira”, *Boletim de Ciências Económicas*, XLIV, 2001, p. 243 e ss.

37 Charles Tibeout, “A pure theory of local expenditures”, *Journal of Political Economy*, 64, 1956, p. 416 e ss. Como o próprio título deste artigo logo indicia, o modelo não teve em conta a concorrência fiscal internacional, mas apenas a concorrência fiscal intranacional, ou melhor, a concorrência fiscal local. *JN V.*, neste sentido, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 479 e ss.

quando actualmente se procura reconduzi-los, em medida que difere de imposto para imposto,<sup>38</sup> à ideia da capacidade contributiva,<sup>39</sup> 2) o equilíbrio para que tende o modelo é um equilíbrio de subtributação, pois os estados, preocupados com a atracção do investimento externo, são forçados a níveis de despesa e de impostos abaixo do que seria desejável, nomeadamente para a manutenção de um estado social ainda que emagrecido; 3) o modelo ignora por completo a diferente mobilidade seja dos factores de produção, seja das diversas manifestações da cada factor, o que leva à deslocação da tributação do capital para o trabalho e, dentro deste, da tributação do rendimento do trabalho mais qualificado (e por conseguinte mais nómada) para a tributação do trabalho menos qualificado (e por conseguinte mais sedentário).<sup>40</sup>

Compreende-se, por isso, que a concorrência fiscal seja considerada prejudicial, pelo menos a partir de uma determinada fasquia. Daí as preocupações com que o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE e a Direcção Geral XXI da União Europeia, os organismos encarregados das matérias fiscais nessas organizações, vêm acompanhando a evolução desta realidade. O que se traduziu, em sede da OCDE, na aprovação em 1998 do Relatório “Concorrência fiscal prejudicial: um problema mundial”<sup>41</sup> e, em sede da União Europeia, na adopção do Código de Conduta relativo à fiscalidade das empresas.<sup>42</sup> Uma palavra breve sobre cada um destes documentos.

a) *O relatório da OCDE sobre as práticas fiscais prejudiciais.* Assim e quanto ao Relatório da OCDE, é de referir que através dele foi criado um *Forum* para as práticas fiscais prejudiciais,<sup>43</sup> que ficou encarregado de identificar os regimes fiscais preferenciais potencialmente prejudiciais dos países membros e, bem assim, os países que, de acordo com os critérios definidos no Relatório, configurem paraísos fiscais. Para além disso, definiu os princípios directores relativos ao tratamento dos regimes preferenciais prejudiciais dos países membros, adaptou uma série de recomendações dirigidas à

38 V., sobre estes suportes do imposto, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 479 e ss.

39 V., sobre estes suportes do imposto, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 449 e ss.

40 A concorrência fiscal origina assim um crescente acantonamento do poder tributário dos estados, concretizado, de um lado, na tributação indirecta (seja a constituída pelos clássicos IVA e IECs, seja a revelada na pretensão de tributação ambiental) e, de outro, na tributação do rendimento do trabalho com menor mobilidade. Para uma análise mais desenvolvida da concorrência fiscal, v., por último, Fernando Rocha Andrade, “Concorrência fiscal e concorrência fiscal prejudicial na tributação directa do capital”, *Boletim de Ciências Económicas*, XLIV, 2001, p. 209 e ss.

41 Aprovado em 9 de abril de 1998 pelo Conselho da OCDE, com as mui significativas abstenções do Luxemburgo e da Suíça.

42 Aprovado por Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos Estados-membros, reunidos no Conselho em 1º de dezembro de 1997.

43 Cuja primeira reunião teve lugar em outubro de 1998.

luta contra as práticas fiscais prejudiciais e fixou um calendário para os países membros identificarem, declararem e suprimirem as características prejudiciais dos seus regimes preferenciais.

Na sequência dos trabalhos lavados a cabo pelo Forum, foi elaborado o Relatório 2000 “Para uma cooperação fiscal global”. Trata-se de um relatório, em que, de um lado, se dá conta dos regimes fiscais preferenciais prejudiciais dos países membros e dos regimes fiscais que constituem paraísos fiscais, através da elaboração de uma lista de cada uma destas situações<sup>44</sup> e, de outro lado, se estabelece todo um conjunto de instrumentos seja de aprofundamento do diálogo com os países que se apresentam cooperativos na eliminação das práticas fiscais prejudiciais, seja de participação dos países não membros da OCDE.

A este respeito é de acrescentar, todavia, que, com a entrada em cena da nova administração norte-americana, em 2001, o Relatório 2000 da OCDE, preocupado sobretudo com a identificação, para o posterior combate, dos regimes fiscais preferenciais e dos paraísos fiscais, começou a ser posto em causa. Para a nova administração dos EUA as propostas do *Forum* iriam demasiado longe, pois a cooperação neste domínio deve ter por objectivo não o combate às práticas fiscais prejudiciais, mas antes a promoção da concorrência fiscal leal.

O importante seria o combate ao sigilo, que suporta a fraude fiscal e a lavagem de dinheiro, com base numa cooperação assente na troca de informações. Por conseguinte, recusaram-se a apoiar decisões que pretendam impor qual deva ser o nível de tributação ou o sistema fiscal dos países, bem como qualquer iniciativa conducente à harmonização fiscal dos sistemas fiscais a nível mundial.<sup>45</sup> Uma posição que, depois dos acontecimentos de 11 de setembro de 2001, é bem provável vir a alterar-se no sentido de um entendimento da cooperação internacional mais consentâneo com o referido Relatório.

b) *O Código de Conduta da União Europeia*. Por seu turno, no respeitante ao Código de Conduta relativo à fiscalidade das empresas da União Europeia, uma palavra sobre o seu objectivo, a sua natureza e o seu conteúdo.<sup>46</sup>

44 Avaliações estas que, é de sublinhá-lo, têm um carácter dinâmico, o que implica, nomeadamente, que as mesmas sejam objecto de actualização, prosseguindo assim os trabalhos do *Forum*.

45 Cf. Clotilde Celorico Palma, “A OCDE e os paraísos fiscais: novas formas de discriminação fiscal?”, *Revista dos TOC*, 16, julho de 2001, p. 22 e ss.

46 V., sobre este e em geral, Manuel Henrique Freitas Pereira, “Concorrência fiscal prejudicial – o Código de Conduta na União Europeia”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 390, abril-junho de 1998, p. 205 e ss.; União Europeia, “Conclusões do conselho ECOFIN de 1º de dezembro de 1997, em matéria fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 393, janeiro-março de 1999, p. 177 e ss.; Carlos Santos e Clotilde Celorico Palma, “A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 395, julho-setembro de 1999, p. 7 e ss.; e Giovanni Rolle, “Mercato interno e fiscalità diretta nel trattato di Roma e nelle recenti iniziative delta Commissione Europea”, *Diritto e Pratica Tributaria*, LXX, 1999, 2, p. 5 e ss. Cf., também, Raúl Esteves, “Princípios e orientações vigentes na União Europeia em matéria fiscal”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 393, janeiro-março de 1999, p. 89 e ss.

Pois bem, quanto ao seu objectivo, o Código de Conduta visa combater a concorrência fiscal prejudicial através de medidas que sejam susceptíveis de ter incidência sensível na localização das actividades económicas na Comunidade. E isto quer se trate de actividades levadas a cabo por empresas diferentes, quer de actividades exercidas dentro de um mesmo grupo de sociedades.

Relativamente à sua natureza, devemos dizer que se trata dum instrumento de natureza política, uma espécie de *gentlemen's agreement* que integra um compromisso político.<sup>47</sup> Daí que, na Resolução do Conselho e dos Representantes dos Governos dos estados-membros que adoptou o Código, expressamente se sublinhe que “o código de conduta é um compromisso político e que, portanto, não afecta os direitos e obrigações dos estados-membros nem as competências respectivas dos estados-membros e da Comunidade tal como decorrem do Tratado”.

O que significa que a sua interpretação e aplicação não pode ser controlada pelo guardião do direito comunitário, pelo Tribunal de Justiça e, de outro e por consequência, que o controlo do seu cumprimento será um mero controlo político. Controlo que, atenta a sua natureza, pode vir a revelar-se demasiado fraco face aos estados económica e politicamente mais fortes e demasiado forte ou mesmo opressor face aos estados económica e politicamente mais fracos. O que pode conduzir a que este direito, à primeira vista, um *soft law*, se revele, afinal de contas, um *hard law* para os estados-membros mais fracos.<sup>48</sup>

Finalmente, no que ao seu conteúdo diz respeito, o Código de Conduta estabelece para os estados-membros os seguintes compromissos: 1) de informação recíproca das medidas vigentes ou futuras potencialmente subsumíveis no âmbito da aplicação do Código, podendo qualquer estado-membro ou a Comissão solicitar informações; 2) de adopção de dois tipos de intervenção relativamente às medidas fiscais prejudiciais: de um lado, o congelamento (*standstill*), não introduzindo portanto novas medidas fiscais prejudiciais e, de outro, o desmantelamento (*roll over*) das medidas fiscais prejudiciais existentes.

Aliás, no domínio da harmonização fiscal da tributação das empresas, bem podemos dizer que acabou por se concretizar o velho ditado popular – “quem não tem cão caça com gato”. Com efeito, à falta de consenso, que a regra da unanimidade em matéria fiscal impõe, para a adopção de normas comunitárias, designadamente de directivas, mais consentâneas com os

47 Giovanni Rolle, “Mercato interno e fiscalità diretta nel trattato di Roma e nelle recenti iniziative della Commissione Europea”, cit., p. 57 e ss., considera que, embora apresente analogias com a “recomendação”, o Código se reconduz à categoria dos “actos atípicos”.

48 V., neste sentido, Carlos Santos e Clotilde Celorico Palma, “A regulação internacional da concorrência fiscal prejudicial”, cit., p. 16 e ss., e o que dissemos no nosso *Direito Fiscal*, Almedina, Coimbra, 2000, p. 172 e ss. V., também, *infra*, nº III.3.1.

avanços da união económica e monetária, a União Europeia acabou por se virar para um instrumento “brando”, para um direito *soft*, que adoptou aliás por maioria, com as consequências a que aludimos.

### III.2 A tributação do comércio electrónico

Também a tributação do comércio electrónico começa a constituir um importante desafio ao poder fiscal dos estados, o que começa a preocupar a comunidade internacional.<sup>49</sup> Daí o relatório destinado a estabelecer as condições gerais da tributação do comércio electrónico,<sup>50</sup> apresentado pelo Comité de Assuntos Fiscais da OCDE na conferência inter-ministerial de 8 de Outubro de 1998, em Ottawa,<sup>51</sup> e a proposta sobre a tributação do comércio electrónico da União Europeia.

- a) *O relatório da OCDE relativo à tributação do comércio electrónico.*  
O relatório da OCDE conclui, em síntese e *inter alia*, o seguinte:  
1) os princípios que regulam o comércio convencional devem aplicar-se ao comércio electrónico; 2) tais princípios podem ser aplicados a partir das normas fiscais existentes; 3) as tecnologias, em que assenta o comércio electrónico, oferecem importantes possibilidades para melhorar os serviços junto do contribuinte; e 4) os processos de aplicação dos referidos princípios pressupõem um diálogo aprofundado.

De destacar, a este respeito, é a ideia de que os princípios que regulam o comércio convencional devem aplicar-se igualmente ao comércio electrónico. Trata-se dos seguintes princípios: a) da neutralidade (entre estas duas modalidades de actividade comercial), b) da eficiência (minimizando os custos administrativos relativos à liquidação e cobrança), c) da certeza e simplicidade (as normas fiscais devem ser claras e simples de compreender de modo a que os contribuintes saibam a que ater-se), d) da eficácia e

49 V. sobre o comércio electrónico, entre outros e por todos, Diogo Leite de Campos, “A Internet e o princípio da territorialidade dos impostos”, *Revista da Ordem dos Advogados*, ano 58, 1998, v. II, p. 637 e ss.; Miguel Teixeira de Abreu, “Efeitos fiscais da utilização da Internet em sede de impostos sobre o rendimento”, *Fiscalidade*, 2, abril de 2000, p. 25 e ss.; António Fernandes de Oliveira, “O IVA nas transacções internacionais de comércio electrónico”, *Fiscalidade*, 2, abril de 2000, p. 37 e ss.; Gustavo Lopes Courinha, “A tributação directa das pessoas colectivas no comércio electrónico”, *Fiscalidade*, 6, abril de 2001, p. 51 e ss.; Vasco Guimarães, “A tributação do comércio electrónico”, *Ciência e Técnica Fiscal*, 403, julho-setembro de 2001, p. 7 e ss.; Piergiorgio Valente, “Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale in Internet”, *Rivista di Diritto Finanziario e Scienza delle Finanze*, LVII, 1998, 3, 1, p. 383 e ss.; A. G. Ruiz Huidobro, “El derecho tributario del siglo XXI: problemática del comercio electrónico y los principios del derecho tributario internacional”, *Revista de Direito Tributário*, 79, 2000, p. 107 e ss., e F. Huet, *La Fiscalité du Commerce Électronique*, Litec, Paris, 2000. V., também, os diversos estudos constantes dos números monográficos dedicados ao tema pela *Revista National Tax Journal* (v. LIII, n. 4, parte 3, dezembro de 2000) e *Revista Euroamericana de Estudios Tributários* (6, septiembre-diciembre 2000) e, bem assim, a notícia inserida na *Ciência e Técnica Fiscal*, 393 (janeiro-março de 1999), p. 367 e ss., relativa ao seminário organizado pela Comissão Europeia e subordinado ao tema “Tributação do comércio electrónico”.

50 Com o título: “Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions”.

51 Dedicada ao tema: “A Borderless World – Realising the Potential of Electronic Commerce”.

equidade (a tributação deve proporcionar uma receita normal e na data desejada, minimizando a evasão e a fraude fiscais), e e) da flexibilidade (os sistemas de tributação devem ser flexíveis e dinâmicos de modo a acompanhar o ritmo dos desenvolvimentos tecnológicos e comerciais).

b) *A Proposta de Directiva sobre a Tributação do Comércio Electrónico.*

Por seu turno, a Proposta de Directiva sobre a Tributação do Comércio Electrónico da União Europeia, apresentada em 7 de Junho de 2000 pela Comissão<sup>52</sup> – com o objectivo de melhorar o funcionamento do IVA no mercado interno, propõe alterar o actual quadro da tributação da prestação de serviços como decorre das disposições da Sexta Directiva.

A Proposta tem por base duas regras: 1) nenhuma tributação recai sobre os fornecimentos de serviços a consumidores estabelecidos na União Europeia por empresas estabelecidas em países terceiros; 2) os fornecimentos de serviços por operadores estabelecidos na União Europeia a adquirentes de países terceiros, ou de outros países da União, estão sujeitos a tributação no estado-membro onde o prestador se encontra estabelecido, de acordo com a regra do lugar onde os serviços são materialmente executados. O que significa uma alteração tanto da tributação dos serviços fornecidos por empresas estabelecidas na Comunidade a adquirentes de países terceiros ou de outros países da União Europeia, como da tributação dos serviços fornecidos por empresas estabelecidas em países terceiros a adquirentes da União Europeia.

Uma Proposta que levanta problemas sobretudo no respeitante à tributação dos serviços adquiridos por particulares estabelecidos na União a empresas de terceiros países. De um lado, a Proposta faculta às empresas estabelecidas fora da União Europeia a escolha do estado-membro onde querem fazer o registro e cumprir as respectivas obrigações fiscais. O que, considerando a diversidade das taxas de IVA vigente, que no actual direito varia entre um mínimo imposto de 15% (caso, por exemplo, do Luxemburgo) e um máximo existente de 25% (caso, por exemplo, da Dinamarca), é previsível que as empresas fornecedoras de serviços electrónicos optem por se registrar em países com a taxa de IVA mais baixa.

De outro lado, não parece facilitar a aprovação de uma tal Proposta a reacção das autoridades fiscais dos Estados Unidos da América que a vêm criticado fortemente, alegando nomeadamente que ela vai dificultar o processo de discussão que a tributação do *e-commerce* vem tendo no seio da OCDE. Para além de que o sistema proposto pela Comissão apenas poderá funcionar se as empresas estabelecidas nos Estados Unidos, que dominam

52 Na sequência do Conselho Europeu de Lisboa.

o comércio electrónico, decidirem cooperar voluntariamente, pois não vemos como a União Europeia lhes possa impor a observância das regras do IVA.<sup>53</sup>

- c) *Em conclusão.* Em suma, a tributação do comércio electrónico coloca problemas diversos em sede da tributação do rendimento e em sede da tributação do consumo. Enquanto relativamente à tributação do rendimento se levantam questões que têm a ver sobretudo com o pôr à prova de conceitos tradicionais de contornos relativamente definidos como os de “residência” e de “estabelecimento estável”<sup>54</sup> ou as tradicionais regras sobre o tratamento fiscal a dar aos preços de transferência,<sup>55</sup> já no respeitante à tributação do consumo debatem-se problemas ligados fundamentalmente à localização das operações sujeitas a IVA na Internet e à exequibilidade das actuais e eventuais novas regras, perspectivadas seja do ponto de vista dos seus destinatários, seja do ponto de vista das administrações fiscais.<sup>56</sup>

### III.3 No limiar de um direito fiscal a montante dos estados

Perante a fenomenologia acabada de referenciar, põe-se a questão de saber se não estamos perante a emergência de um direito fiscal a montante dos estados. Um direito que, atento o que se passa a nível da União Europeia e da OCDE, parece caminhar da órbita nacional para a órbita internacional (ou órbita supranacional) e do domínio dos compromissos jurídicos para o domínio dos compromissos políticos (do domínio do direito para o domínio da política). Isto para além de colocar a questão da necessidade de uma base institucional internacional (ou supranacional) que o suporte.

#### III.3.1 Um direito fiscal ao nível da União Europeia e da OCDE?

Quanto à deslocação para estas organizações do poder fiscal, com uma expressão larvar nos relatórios e propostas a que aludimos, é de realçar que a concorrência fiscal internacional vem forçando os estados a soluções que, embora adoptadas ainda no quadro nacional, são impostas pelo mercado internacional tendencialmente globalizado da fiscalidade.

53 Não obstante estas objecções, as soluções da referida proposta não deixaram de ter consagração na recente Directiva 2002/138/CE do Conselho (JO nº L 128, de 15.05.2002), que introduziu alterações ao sistema comum do IVA relativas ao regime aplicável aos serviços de radiodifusão e televisão e a determinados serviços prestados por via electrónica e, bem assim, no Regulamento (CE) nº 792/02 do Conselho, da mesma data e publicado no mesmo JO, relativo à cooperação administrativa no domínio do IVA respeitante a determinados serviços prestados por via electrónica.

54 Um conceito que a já referida Lei nº 30-G/00, veio redefinir em termos mais estritos e mais próximos dos que figuram no Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE, aditando o art. 4º-A ao CIRC, entretanto renumerado como art. 5º pelo Decreto-Lei nº 198/01, de 3 de julho.

55 V., sobre a tributação do rendimento proporcionado pelo comércio electrónico, Pierngiorgio Valente, “Ipotesi di tassazione del reddito transnazionale in Internet”, cit., e Miguel Teixeira de Abreu, “Efeitos fiscais da utilização da Internet em sede de impostos sobre o rendimento”, cit.

56 V., sobre a tributação em IVA do comércio electrónico, António Fernandes de Oliveira, “O IVA nas transacções internacionais de comércio electrónico”, cit.

Efectivamente, à medida que a concorrência fiscal internacional provoca a erosão do poder tributário dos estados, estes correm o risco de colapso, se não se encontrar uma plataforma de cooperação internacional que imponha uma tributação mínima a todos. Daí as medidas que vêm sendo tomadas tanto pela União Europeia como pela OCDE. Medidas, cujo desenvolvimento e consolidação, mais tarde ou mais cedo, conduzirão a um direito de indiscutível cariz supranacional, perdendo assim os estados parte da sua soberania fiscal e, por conseguinte, da sua soberania *tout court*.<sup>57</sup>

Um direito fiscal *in fieri* que levanta não poucos problemas, entre os quais o da necessidade de lançar as bases fundacionais, as bases constitucionais, para a configuração do poder tributário a esse nível supranacional (ou mesmo universal). Bases que têm ver tanto com exigências de ordem democrática a exprimir num autoconsentimento mínimo dos impostos pelos contribuintes, como com exigências de natureza social a reclamar um mínimo de solidariedade supranacional e o não esquecimento do papel redistributivo dos impostos.

Ou, noutros termos, se os impostos são o que pagamos por termos uma sociedade civilizada, como se proclama na célebre frase do juiz do *Supreme Court*, Olivier W. Holmes, bom é que esse preço seja um preço aceitável também no quadro supranacional. Assim, igualmente nesse plano, os impostos hão-de ser o preço que pagamos por termos uma comunidade internacional assente na liberdades.<sup>58</sup>

Por seu turno, quanto à outra deslocação referenciada, isto é, quanto à deslocação do domínio do direito para o domínio da política, é de assinalar que se trata de uma expressão, porventura qualificada, da cada vez mais visível fuga, a que hoje se vem assistindo, dos instrumentos jurídicos, do direito, para os instrumentos essencialmente políticos, para a política. O que, no domínio do direito fiscal, tem por exemplo eloquente o já menciona-

57 V., no respeitante à ideia de soberania fiscal, o nosso livro *O Dever Fundamental de Pagar Impostos*, cit., p. 290 e ss. Quanto aos impostos como base do poder do estado desde que o mundo é mundo, v. Charles Adams, *For Good and Evil The Impact of Taxes on the Course of Civilization*, 2. ed., Madison Books, Lanham, New York, Oxford, 1999. Por seu lado, no respeitante à perda de soberania dos estados no actual quadro de globalização económica, v. Paulo Henriques Castex, "Os blocos económicos como sociedade transnacional – A questão da soberania", e Márcio Monteiro Reis, "Interpretação constitucional do conceito de soberania – As possibilidades do Mercosul", ambos em Paulo Borba Casella (coord.), *Mercosul, Integração Regional e Globalização*, Renovar, Rio de Janeiro, 2000, respectivamente p. 279 e ss. e p. 915 e ss.

58 Na verdade, não há direitos de borla, pois todos os direitos, isto é, tanto os clássicos direitos e liberdades como os modernos direitos sociais, têm os seus custos. Custos que, num estado fiscal, se traduzem em impostos. Neste sentido bem podemos dizer: *no property without taxation*. Sobre o carácter intrinsecamente liberal da técnica assente no imposto, v., por todos, Gabriel Ardant, *Théorie Sociologique de l'Impôt*, v. 1 e 11, Paris, 1965, e *Histoire de l'Impôt*, v. 1 e 11, Fayard, Paris, 1972, e salientando os aspectos referenciados nesta nota, Stephen Holmes/Cass R. Sunstein, *The Cost of Rights. Why Liberty Depenas on Taxes*, W. W. Norton & Company, New York, London, 2000; e o nosso estudo "A face oculta dos direitos fundamentais: os deveres e os custos dos direitos", *Revista Direito Mackenzie*, ano 3, n. 2, 2002, São Paulo, p. 9 e 39.

do Código de Conduta sobre a fiscalidade das empresas da União Europeia.<sup>59</sup> Um código que, embora aparentemente surja como um *soft law*, como já referimos, pode revelar-se quer como um *hard law*, relativamente aos estados económica e politicamente mais fracos, quer basicamente como um domínio da política, um domínio de *political questions*, no respeitante aos estados económica e politicamente mais fortes.<sup>60</sup>

Pois bem, embora tenhamos a certeza de que esse “admirável mundo novo”, construído em torno do “fim do direito” e do “triunfo da política”, esteja muito longe de constituir a “última palavra”, como por vezes o deslumbramento do pensamento pós-moderno parece fazer crer, ainda assim não podemos deixar de ter uma tal fenomenologia na devida conta.<sup>61</sup> Designadamente teremos que contar, de futuro, com uma certa partilha entre o direito e a política na disciplina de amplos sectores que estamos habituados a ver como coutada do direito. E sobretudo não nos podemos esquecer de que um dos domínios onde essa partilha já começou é justamente o domínio da disciplina dos impostos.

### III.3.2 Uma organização fiscal mundial?

Perante o que acabamos de dizer, uma pergunta parece impor-se com toda a acuidade, que é esta: será de exigir a constituição de uma organização fiscal mundial?

Uma pergunta que, perante o referido direito fiscal em formação a montante dos estados, faz todo o sentido. Na verdade, um dos principais problemas desse direito, ao lado naturalmente de outros como o do seu carácter de direito *soft* a resvalar para a política, reside justamente na ausência, de um suporte organizatório internacional, ou melhor supranacional, adequado.

É que, ao contrário do que ocorreu noutros sectores, cujo paradigma é o do comércio internacional tutelado pela OMC, no domínio da política fiscal apenas temos o Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE. Uma organização que, não obstante os relevantes serviços prestados à comunidade internacional, não está em condições de se constituir em suporte organizatório dessa

59 Exemplo esse a que são de juntar outros, a começar pelos referidos relatórios da OCDE sobre as práticas fiscais prejudiciais e sobre a tributação do comércio electrónico, que são naturalmente instrumentos políticos (e não jurídicos).

60 Para uma crítica de instrumentos deste tipo, v. Jan Klabbers, “The undesirability of soft law”, *Nordic Journal of International Law*, 67, 1998, esp. p. 384. Convém acentuar que nem sempre a adopção de soluções ancoradas no *soft law* é criticável. De facto, isso só é assim quando o *soft law* é adoptado em lugar do *hard law*, já que traduz uma deterioração da disciplina jurídica de um dado sector como ocorre justamente no caso do Código de Conduta. Mas já não, como é óbvio, quando o *soft law* é, afinal de contas, adoptado em lugar do *no law*, como parece acontecer com o *Code of Good Practices on Fiscal Transparency – Declaration of Principles*, adoptado pelo FMI em 16 de abril de 1998 e actualizado em 28 de Fevereiro de 2001 – v., a seguir, no texto.

61 Para uma recusa frontal do relativismo pós-moderno, v., por todos e por último, Thomas Nagel, *A Última Palavra*, Gradiva, Lisboa, 1999.

realidade fiscal internacional. Pois, como é sabido, a maioria dos países do mundo não integra a OCDE.

Daí a proposta, que vem sendo adiantada por alguns autores, no sentido da criação de uma organização fiscal mundial. Uma organização fiscal que fique responsável pelo estabelecimento daquela disciplina fiscal mínima capaz de enfrentar os desafios fiscais decorrentes da globalização económica, sobretudo a concorrência fiscal que, sem um mínimo de regras pode tornar-se totalmente selvagem.<sup>62</sup>

Também nos parece que o problema, que a comunidade internacional tem entre mãos, passa inevitavelmente pela instituição de uma organização internacional de vocação universal, seja esta uma organização própria, constituída especificamente com esse objectivo, seja uma organização internacional já existente que venha a ser aproveitada para o efeito. Uma organização para a qual não poderá deixar de ser transferida uma parcela da actual soberania fiscal dos estados.

Aliás, um embrião de organização mundial neste domínio, muito embora diga respeito não directamente aos impostos mas à despesa pública, encontramos-lo no próprio FMI, que adoptou o chamado *Code of Good Practices on Fiscal Transparency – Declaration of Principles*. Um Código que contém os princípios por que há-de pautar-se a actuação dos estados no respeitante à transparência orçamental considerada apropriada para assegurar ao público e ao mercado quer a eficácia da estrutura e das finanças do governo, quer a credibilidade da política fiscal.<sup>63</sup>

A nosso ver não basta, porém, a instituição de uma qualquer organização fiscal mundial. Antes se exige que sejam lançados os alicerces de uma organização fiscal de cariz supranacional, a qual, não tendo que se constituir à imagem e semelhança do estados, deve assentar, todavia, numa base minimamente democrática e social. Por outras palavras, terá que se pensar em instituir uma organização fiscal mínima a montante dos estados que, não sendo alheia à ideia do autoconsentimento dos impostos pelos contribuintes nem à solidariedade supranacional, ofereça uma adequada cobertura jurídica às amplas zonas de integração económica que o mercado, cada vez mais globalizado, inexoravelmente vai engendrando.<sup>64</sup>

62 V., no sentido da criação de uma organização desse tipo e por todos, Vito Tanzi, "Is there a need for a World Fiscal Organization?", em A. Razin & E. Sadka, *The Economics of Globalization. Policy Perspectives from Public Economics*, Cambridge U. P., 1999, p. 173 e ss.

63 V. o referido Código, disponível em: <http://www.imfore/external>. Para uma análise do mesmo, v., por todos, Ricardo Lobo Torres, "O princípio da transparência fiscal", *Revista de Direito Tributário*, 79, p. 7 e ss. Sobre as relações do FMI com o nível e a estrutura da fiscalidade dos estados, mormente as traduzidas na adopção por estes de certas orientações em sede de reforma fiscal, v. Vito Tanzi "O FMI e a reforma fiscal", em Carlos Costa Pina e outros, *As Reformas Fiscais Africanas*, Fim de Século, Lisboa, 1998, p. 227 e ss.

64 Sobre o problema que a internacionalização das situações tributárias coloca à justiça fiscal, v. Richard A. Musgrave, "Tax equity with multiple jurisdictions", em idem, *Public Finance in a Democratic Society*, v. III – *The Foundations of Taxation and Expenditure*, Edward Elgar, UK & USA, 2000, p. 202 e ss.