

fiscalidade

A INFLUÊNCIA DO COMÉRCIO ELECTRÓNICO E A UTILIZAÇÃO DE MEIOS ELECTRÓNICOS EM ALTERAÇÕES AO SISTEMA FISCAL DE MACAU

*José Hermínio Paulo Rato Rainha**

1. Introdução
2. Princípios de tributação do comércio electrónico
3. Dificuldades na tributação do comércio electrónico
 - 3.1. Impostos sobre o rendimento
 - 3.1.1. Localização da actividade e estabelecimento estável
 - 3.1.2. Repartição da base tributável e preços de transferência
 - 3.1.3. Caracterização dos rendimentos
 - 3.2. Impostos sobre o consumo
 - 3.2.1. Localização da tributação
 - 3.2.2. Modalidades de liquidação
4. Utilização dos meios electrónicos
 - 4.1. Assistência e apoio ao contribuinte
 - 4.2. Entrega de declarações e pagamentos de impostos
 - 4.3. Controlo da emissão de documentos de venda
5. Economia e sistema fiscal de Macau
6. Conclusões e sugestões

1. INTRODUÇÃO

O comércio electrónico apresenta-se com potencialidade s de se tornar um dos maiores desenvolvimentos económicos do século XXI e, embora se possa afirmar que se vai dar uma mudança, é ainda difícil prever como é que o *mundo interconectado* e a tecnologia que está subjacente ao comércio electrónico mudará a forma de trabalhar e actuar. Para o seu desenvolvimento existe a necessidade de cooperação entre os governos, as empresas e os parceiros sociais, aparecendo a tributação neste processo como uma área fundamental e verificando-se actualmente serem objecto de estudo as implicações da expansão do comércio electrónico nos siste-

* Economista da Direcção-Geral dos Impostos (Portugal) e ex-Subdirector dos Serviços de Finanças de Macau (1987/1992).

mas fiscais dos países mais desenvolvidos, nomeadamente nos países da União Europeia e da OCDE.

Na concretização do enorme potencial do comércio electrónico, as autoridades tributárias têm um papel muito importante a desempenhar correspondente à criação de um ambiente fiscal que não ponha obstáculos ao seu desenvolvimento. Por outro lado, tem de ser mantida a capacidade de arrecadação de receitas fiscais pelas administrações tributárias, com a finalidade de suporte financeiro para a prossecução dos objectivos das comunidades organizadas politicamente, pelo que têm de ser encontrados os meios que permitam controlar e fiscalizar as transacções efectuadas através da *internet*.

Os problemas que a tributação do comércio electrónico põe aos governos e administrações fiscais dos países mais desenvolvidos, nomeadamente aos dos países da União Europeia, não são os mesmos ou, pelo menos, não têm a mesma dimensão dos que se põem às administrações fiscais de pequenos territórios, com pouca influência no comércio mundial, como é o caso de Macau. Na realidade, os problemas são diferentes para os países com sistemas fiscais com altas ou baixas taxas na tributação do rendimento e com a existência ou não de impostos gerais sobre bens e serviços, equivalentes ao imposto sobre o valor acrescentado (IVA) nos países europeus (e noutros países).

Diversos estudos têm sido realizados e divulgados sobre os problemas levantados à tributação com o desenvolvimento do comércio electrónico, pelo que as administrações fiscais de pequenos territórios não necessitam de afectar grandes recursos para procurar encontrar novas soluções, bastando-lhes acompanharem a evolução desses estudos e analisarem a oportunidade de introduzirem ou não algumas alterações ao seu sistema fiscal. No âmbito do comércio electrónico convém ter em atenção a distinção entre as empresas utilizadoras dos meios electrónicos para o desenvolvimento das suas actividades, quer vendendo bens encomendados por via electrónica ou prestando diversos serviços através dos mesmos meios, e as empresas proprietárias dos meios electrónicos que são postos à disposição de outras empresas para as suas actividades, assim como as formas diferenciadas de comércio electrónico entre empresas e entre empresas e consumidores.

Embora a utilização das novas tecnologias no comércio mundial ponha dificuldades ao seu controlo e tributação pelas administrações fiscais, também os mesmos meios apresentam novas e significativas oportunidades para melhorar os serviços da administração fiscal que visam o contribuinte. Efectivamente essas oportunidades são vastas e devem ser implementadas, pois podem permitir dar a conhecer com mais facilidade as leis aplicáveis e a situação fiscal de cada contribuinte, possibilitar a entrega de declarações para efeitos fiscais por via electrónica, assim como efectuar, pelos mesmos meios, o pagamento e o reembolso de impostos, etc.

2. PRINCÍPIOS DE TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELECTRÓNICO

Em relação ao comércio electrónico, que apresenta uma nova forma radical de transacções comerciais, têm-se posto em dúvida se os grandes

princípios de neutralidade e de igualdade, que fundamentam a tributação actual, não estão postos em causa. Sobre esta matéria convém ter em atenção os trabalhos e reflexões já produzidos a este respeito nas numerosas instâncias nacionais e internacionais e constatar que não há necessidade de se ser original, pelo que basta só procurar fazer a ligação entre as reflexões e os trabalhos desenvolvidos e a sua eventual influência no direito e sistema fiscal de Macau.

Neste sentido, a OCDE definiu o princípio da neutralidade e equidade aplicadas ao comércio electrónico estabelecendo que a tributação deve assegurar a neutralidade e equidade entre as diferentes formas de comércio electrónico e entre as formas convencionais e as formas electrónicas de comércio. As decisões devem ser motivadas por considerações económicas e não fiscais e os contribuintes que efectuam transacções equivalentes devem ser submetidos a níveis de tributação semelhantes¹.

Por sua vez, a Comissão Europeia indica que o sistema tributário deve proporcionar rigor legal, simplicidade e neutralidade, pelo que as consequências da tributação devem ser as mesmas para transacções de bens e serviços, independentemente da forma do comércio utilizada ou da entrega ser efectuada *on-line* ou não e de terem sido comprados dentro ou fora dos estados membros².

De uma maneira geral, pretende-se que na tributação do comércio electrónico se mantenham os princípios de igualdade e neutralidade, procurando-se não penalizar nem permitir vantagens. Deste modo tenta-se pôr no mesmo plano de igualdade de tributação os intervenientes no comércio tradicional e os intervenientes no comércio electrónico, quer estes sejam operadores nacionais ou operadores exteriores.

Embora tenha havido uma especulação considerável a respeito da solução geral que os governos encontrarão para a tributação sobre o comércio electrónico, têm-se considerado afastados de aplicação geral os pontos de vista de que não deve haver qualquer tributação (indirecta) ou de que devem existir impostos específicos sobre o comércio electrónico (por exemplo, o imposto BIT). Estas soluções referem-se essencialmente à tributação indirecta sobre o comércio electrónico, com a aplicação de impostos gerais sobre bens e serviços, não estando em causa a manutenção da tributação dos lucros/rendimentos provenientes das respectivas actividades económicas, embora também existam alguns problemas relativos ao seu controlo.

Na realidade, as primeiras discussões havidas relacionavam-se com a questão de dever ser encontrada uma tributação específica para esta actividade económica ou de se procurar integrá-la na tributação existente, nomeadamente na tributação indirecta representada pelo imposto sobre o valor acrescentado da União Europeia. Nesta matéria os países da União Europeia

¹ Cf. OCDE, *Normas para a tributação do comércio electrónico*, Junho de 1998, DAF/FE/CFA(98)38.

² Cf. Comissão Europeia, *Impostos indirectos e comércio electrónico*, WP1, Junho de 1999, XXI/99/1201.

acordaram³ não se verificar a necessidade de se considerarem novos impostos indirectos para o desenvolvimento do comércio electrónico, devendo os estudos sobre a matéria ter como objectivo a adaptação dos impostos existentes, com a tributação conforme a jurisdição do consumo e ser considerado, como uma prestação de serviços, o fornecimento de produto colocado à disposição do receptor por via digital ou *network* electrónica.

De acordo com esta orientação, as soluções práticas a encontrar vão ficar em estreita interligação com a tributação da União Europeia pelo que, de uma maneira geral, se pode dizer que as restantes administrações fiscais, principalmente as de pequenos territórios com limitada influência no comércio electrónico mundial, só têm de acompanhar os desenvolvimentos da tributação europeia. Do mesmo modo se passa com as empresas residentes nesses mesmos territórios, pois, caso queiram negociar com consumidores dos países da União Europeia, terão de se sujeitar às regras do comércio interno, eventualmente com necessidade de registo num país da União Europeia para efeitos de imposto sobre o valor acrescentado.

As alterações pretendidas relacionam-se com a tributação dos serviços prestados e consumidos dentro da União Europeia e com a sujeição dos serviços fornecidos fora da área comunitária pelos seus próprios impostos. Os grandes desafios sobre a tributação do comércio electrónico dizem respeito essencialmente aos países que têm um sistema de tributação de imposto sobre o valor acrescentado baseado no existente na União Europeia e às empresas que negociam no âmbito comunitário, quer sejam empresas residentes ou exteriores a esse espaço económico.

Para além das questões derivadas da existência da tributação indirecta sobre bens e prestações de serviços, há os problemas gerais relacionados com o comércio electrónico, que apresentam características comuns nas suas soluções para as diferentes administrações, embora as dificuldades de solução possam ser de dimensão diferenciada. Nesta perspectiva podem-se analisar algumas das questões postas às administrações fiscais em geral ou dos países não comunitários que fiquem sujeitos à prestação de informações, dada a celebração de acordos ou convenções de cooperação administrativa na área tributária ou para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal em matéria de impostos sobre o rendimento e sobre o capital.

3. DIFICULDADES NA TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELECTRÓNICO

Na área do comércio convencional, as autoridades tributárias contam ser capazes de identificar o contribuinte, obter o acesso a informação susceptível de ser comprovada sobre assuntos de tributação do contribuinte e ter mecanismos eficientes para cobrar os impostos devidos. Sem uma identificação cuidadosa dos contribuintes é difícil lançar impostos e mesmo que se possa identificar o contribuinte, mas não o seu

³ Conferência de Otawa dos Ministros das Finanças da União Europeia, Outubro de 1998.

endereço físico ou localização no mundo, esta situação dará origem a disputas jurisdicionais entre as autoridades tributárias, correndo-se os riscos de dupla tributação.

Um negócio envolvido em comércio electrónico na *internet* apenas pode ser identificado pelo seu *domínio* e *página*, mas, contudo, a correspondência entre o endereço electrónico e o local onde a empresa se situa é ténue. Por outro lado, mesmo em negócios bem conhecidos a nível internacional, o nome do domínio pode não indicar com que filial da empresa estamos a negociar ou indicar um relacionamento com uma empresa muito conhecida sem que tal relacionamento exista, dando origem a disputas relacionadas com a marca registada.

Além do problema de identificação, o comércio electrónico levanta outros como a capacidade das autoridades em obter informação, pois, na área electrónica, contabilidade e outros registos podem facilmente ser guardados numa jurisdição estrangeira. As tradicionais informações prestadas por terceiros podem ser dificultadas ou impedidas, dado que a *internet* encoraja o processo de acabar com intermediários, pelo que estes aspectos podem tornar ainda mais difícil a tarefa das autoridades tributárias em obter a informação necessária à aplicação justa de regras de tributação.

Os problemas que a tributação do comércio electrónico põe relativamente a um determinado espaço fiscal estão relacionados essencialmente com os impostos e taxas de tributação integrantes do seu sistema fiscal — impostos sobre o rendimento e impostos sobre bens e serviços — e com a dimensão do volume de negócios e da própria administração fiscal (em recursos materiais e humanos). A dimensão dos problemas aumenta para os países com altas taxas de impostos sobre o rendimento, com tributação e retenção na fonte sobre rendimentos, provenientes de direitos de propriedade intelectual ou industrial e outros rendimentos similares, e com impostos gerais incidentes sobre as prestações de serviços.

3.1. IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO

Relativamente aos impostos sobre o rendimento as questões que o comércio electrónico coloca referem-se, principalmente, a três conjuntos de problemas: *a)* localização da actividade e estabelecimento estável; *b)* repartição da base tributável e preços de transferência; e, *c)* caracterização dos rendimentos.

3.1.1. LOCALIZAÇÃO DA ACTIVIDADE E ESTABELECIAMENTO ESTÁVEL

De uma maneira geral, as regras de territorialidade que permitem estabelecer a tributação sobre as actividades realizadas em comércio electrónico resultam nos diferentes espaços fiscais da combinação da legislação interna e dos convénios fiscais celebrados. Na maior parte dos casos a tributação tem lugar dentro de um determinado espaço fiscal quando a empresa está aí fisicamente implantada, quer seja por si própria, quer através de um estabelecimento estável ou ainda de uma sede de direcção efectiva.

A questão da jurisdição fiscal é um assunto muito actual em virtude das empresas dividirem as suas diversas funções — produção, gestão financeira, publicidade, etc. — por diversos centros especializados em diferentes espaços fiscais, sendo difícil determinar, principalmente, no comércio electrónico, onde se desenvolve a actividade e onde devem ser tributadas as transacções. Com o desenvolvimento das novas tecnologias electrónicas da informação, não é fácil saber onde se encontra a direcção efectiva da empresa e é problemática a questão da existência ou não de estabelecimento estável ou onde se encontra, quando a actividade é realizada por meios electrónicos.

O comércio electrónico vem permitir com facilidade a divisão no fornecimento de bens e serviços e a deslocação das bases de actividade económica das empresas fornecedoras, tornando mais sensíveis as questões relacionadas com a existência de concorrência fiscal — diferenciação de tributação — entre diversos países. Os espaços fiscais com baixa tributação apresentam-se, em princípio, mais atractivos para a localização da base das actividades económicas, pelo que estes espaços fiscais, se outros motivos não existirem para além da tributação, não têm de se preocupar muito com a fuga das empresas para outros espaços fiscais onde a tributação seja mais alta.

As convenções com a finalidade de evitar a dupla tributação apresentam regras relativas ao poder tributário, reconhecendo-se quer o do espaço fiscal da residência em exclusivo, quer o dos espaços fiscais da residência e da fonte, quer, ainda, apenas, o do estado da fonte, e regras relativas à prevenção ou eliminação da dupla tributação, quando o poder de tributar é reconhecido aos espaços fiscais da residência e da fonte. Em relação a alguns dos conceitos existentes, o comércio electrónico e o uso da *internet* traz problemas de interpretação para as negociações e aplicação dos tratados sobre tributação, pelo que há necessidade de se estudar a alteração dos conceitos existentes ou a sua clarificação de modo a aplicá-los às novas formas de transacções.

Para a definição da localização das actividades económicas e a sua sujeição aos impostos sobre o rendimento há conceitos internacionais importantes como são os do estabelecimento estável ou os da existência de interesses constituídos permanentes, que permitem estabelecer regras de atribuição do poder de tributação. No contexto do comércio electrónico, há que estudar se a consideração do conceito de estabelecimento estável providencia um limiar apropriado para fixar as receitas de impostos, entre a sua fonte e os países de residência, e no que respeita a paraísos fiscais, ou se há necessidade de regras especiais que sejam uma alternativa viável às normas internacionais existentes.

3.1.2. REPARTIÇÃO DA BASE TRIBUTÁVEL E PREÇOS DE TRANSFERÊNCIA

Um dos problemas que se põe às administrações fiscais, quando se está perante transacções entre empresas associadas ou entre ramos da mesma empresa sujeitos a regimes de tributação diferentes ou localizados em

espaços fiscais diferentes, é a repartição da base tributável, com a fixação dos designados *preços de transferência*, que são os preços atribuídos a transacções realizadas entre empresas associadas ou entre diferentes ramos da mesma empresa. De uma maneira geral, as legislações tributárias prevêm, em geral, que a respectiva administração fiscal possa efectuar as correcções que sejam necessárias para a determinação do lucro tributável sempre que, em virtude das relações entre o contribuinte e outra pessoa, sujeita ou não ao mesmo imposto sobre o rendimento, tenham sido estabelecidas condições diferentes das que seriam normalmente acordadas entre pessoas independentes, conduzindo a que o lucro apurado com base na contabilidade seja diverso do que se apuraria na ausência dessas relações⁴.

O problema dos preços de transferência não é exclusivo das transacções electrónicas nem daí deriva forçosamente, só se constatando que através dos meios electrónicos é possível modificar as relações intra-grupos, em particular no que diz respeito a certas prestações não materiais : cedências de *software*, investigação, funções logísticas, instrumentos financeiros, etc. Por outro lado, o comércio electrónico torna ainda mais difícil às autoridades tributárias a determinação do tipo de transacção e a descoberta de uma transacção entre empresas independentes, sobre as quais se saiba o suficiente, para se concluir que ela pode ser considerada uma transacção comparável a uma praticada entre empresas relacionadas.

3.1.3. CARACTERIZAÇÃO DOS RENDIMENTOS

A necessidade de caracterização dos rendimentos derivados do comércio electrónico relacionam-se com os tipos de impostos existentes num determinado espaço fiscal — impostos sobre o rendimento e impostos sobre as prestações de serviços — e com a tributação e retenção na fonte de impostos sobre rendimentos de direitos de propriedade intelectual ou industrial e outros rendimentos similares. Na caracterização de rendimentos há que identificar os diferentes tipos de transacções do comércio electrónico e as características particulares de tais transacções, que permitam fazer distinções entre pagamentos por serviços e receitas de vendas ou de *leasing* de uma propriedade.

Nesta matéria há ainda que ter em consideração a aplicação da definição de direitos de autor no contexto do comércio electrónico e analisar-se a distinção que pode ser feita entre vários tipos de pagamento, de modo a determinar-se se um certo pagamento de comércio electrónico corresponde ou não ao pagamento de um direito de autor ou a uma prestação de serviços. Do mesmo modo, devem-se identificar as características das transacções do comércio electrónico que permitam diferenciar entre lucros das empresas, e, em particular, as circunstâncias, se elas existirem, em que os pagamentos no comércio electrónico podem ser considerados pagamentos por uso dos direitos de autor ou uso de conhecimentos científicos e tecno-

⁴ Cf. Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (Código do IRC) de Portugal, artigo 57.º, n.ºs 1 e 2.

lógicos ou como causa de pagamentos de equipamento industrial, comercial ou científico.

3.2. IMPOSTOS SOBRE O CONSUMO

Na tributação indirecta sobre o comércio electrónico, deve-se fazer uma distinção fundamental entre o comércio relativo aos bens físicos (*comércio off-line*) e o comércio relativo à entrega de bens ou serviços desmaterializados (*comércio on-line*). O *comércio off-line* assemelha-se à venda por correspondência — eventualmente com pagamento electrónico — e não traz dificuldades específicas de tributação, pois os bens introduzidos num espaço fiscal são objecto de tributação, se existente, nas mesmas condições que os bens negociados no comércio tradicional.

A diferente situação que as administrações correm o risco de enfrentar no *comércio off-line* resulta das suas limitadas capacidades de controlo físico de numerosas embalagens, cujo número e proveniência poderão ser multiplicados devido à expansão do correio electrónico. Os governos precisam de assegurar que os procedimentos alfandegários não atrasem o desenvolvimento das encomendas feitas por correio electrónico (*on-line*), bem como as entregas de mercadorias além fronteiras, o que pode ser conseguido através da simplificação dos procedimentos alfandegários e da revisão da isenção mínima de direitos de tributação.

Em relação à tributação indirecta do comércio electrónico é também importante distinguir se o «produto» fornecido pela *internet* se deve classificar como um bem ou uma prestação de serviços, pois, por exemplo, as taxas aplicáveis à importação em matéria de imposto sobre o valor acrescentado podem variar segundo a natureza do bem ou serviço importado e permitir modalidades diferentes de liquidação. Deste modo podemos considerar que os problemas da tributação indirecta se relacionam com a identificação do «produto» digital, com a localização da sua tributação e com as modalidades de liquidação, sem esquecer de se verificar, como também já foi referido, se a causa dos pagamentos efectuados corresponde a um pagamento de direitos de autor ou de direitos equiparados, em que a tributação, a haver, passa a estar relacionada com os impostos sobre o rendimento.

3.2.7. LOCALIZAÇÃO DA TRIBUTAÇÃO

O conceito do lugar onde se deve fazer a tributação é muito importante nos impostos sobre bens e serviços, podendo-se dizer que, em termos gerais, a base das respectivas regras de tributação assenta em duas categorias: os que dependem da identificação de um estabelecimento relevante (o fornecedor nuns casos e o consumidor em outros) e os que se situam em lugares de actuação e de utilização. Nesta área é reconhecido pelos países possuidores de impostos de consumo a necessidade de se verificar como é que interactuam os sistemas do IVA da União Europeia e os sistemas do IVA que não são da União Europeia, bem como os sistemas de impostos sobre vendas, para assegurar que se encontrem soluções possíveis de uma aplicação efectiva global.

Sobre a localização da tributação do consumo e a aplicação de taxas de tributação, as instâncias da União Europeia consideram que se devem manter os princípios de ser equiparado a uma prestação de serviços o fornecimento de um bem sob a forma de informações digitalizadas por intermédio de uma rede e o local de tributação ser o local de consumo desta prestação. Estes princípios ainda não regulam todas as dificuldades devendo ter-se em atenção também a natureza das partes beneficiárias na medida em que esta pode ter influência nas modalidades de liquidação do imposto, correspondentes a transacções entre sujeitos passivos (no mesmo espaço fiscal ou em diferentes espaços fiscais) ou em transacções cujo cliente é um particular.

3.2.2. MODALIDADES DE LIQUIDAÇÃO

As modalidades de liquidação devem ser adaptadas aos intervenientes da transacção conforme acontece no comércio tradicional ainda que aumentem as dificuldades de controlo, havendo grandes problemas com as transacções com os particulares. O problema essencial reside na dificuldade de controlo da liquidação e entrega do imposto quando se consideram transacções cujo comprador é um particular, pois, se a situação pode controlar-se quando o fornecedor é um sujeito passivo nacional, torna-se mais difícil quando o fornecedor é estrangeiro, estudando-se soluções em que o comprador ou o fornecedor sejam as entidades responsáveis pela entrega do imposto.

As soluções a encontrar apresentarão também uma certa carga administrativa e custos para as entidades intervenientes e, eventualmente, haverá a necessidade de desenvolvimento de mecanismos automatizados que permitam aos fornecedores emitir facturas adaptadas a cada caso. O conjunto destas orientações encontra-se ainda em discussão fazendo prevalecer compromissos entre a liberdade necessária de transacção no contexto do comércio electrónico, as possibilidades actuais e futuras da tecnologia em matéria de identificação e de certificação das partes, as necessidades legítimas de controlo das administrações e uma responsabilidade equilibrada dos diferentes participantes numa transacção.

4. UTILIZAÇÃO DOS MEIOS ELECTRÓNICOS

Ainda que o desenvolvimento do comércio electrónico levante alguns problemas em relação às formas de comércio tradicional, também se procura que a utilização generalizada dos mesmos meios electrónicos resolvam algumas das dificuldades postas por esta nova forma de transacções: problemas de identificação dos intervenientes no comércio electrónico e reconhecimento/certificação de assinaturas digitais como prova aceitável de identificação em assuntos de tributação; existência de registos contabilísticos electrónicos; acesso a informações de terceiros e problemas de fiabilidade e autenticidade dos dados (assinaturas digitais e outros usos de cifragem); etc.

Por outro lado, os meios electrónicos que estão subjacentes às novas formas de comércio apresentam maiores possibilidades às administrações

fiscais para uma melhor aplicação das leis sobre impostos, de facilidade de cobrança de impostos e de diferentes formas de intervenção numa comunidade mais vasta: a comunicação entre as administrações fiscais e os contribuintes podem ser melhoradas e servirem para ajudar os contribuintes a cumprir com as suas obrigações tributárias; a recepção de declarações para efeitos fiscais pode ser feita através de meios electrónicos, etc.

As novas tecnologias permitem que as administrações fiscais de pequenos territórios, sem grandes custos adicionais, tomem conhecimento do uso que outras administrações estão a fazer dessas mesmas tecnologias⁵. Nesta perspectiva a administração fiscal de Macau pode também aproveitar estas oportunidades oferecidas pelos meios electrónicos para melhorar a prestação de serviços aos contribuintes, para reduzir os custos inerentes às regras de tributação e para utilizar de forma mais efectiva os recursos destinados à cobrança de impostos.

Em relação a esta matéria é de ter em atenção de que, antes de se proceder às alterações à legislação tributária para permitir, por exemplo, a entrega de declarações tributárias ou o pagamento de impostos através da *internet* ou de outros meios electrónicos, há que instalar as infraestruturas informáticas necessárias para possibilitar a utilização desses meios pelos contribuintes e começar por criar uma *identificação fiscal* (número de contribuinte) obrigatório, cuja atribuição e controlo possam ser feitos de imediato no momento do pedido.

4.1. ASSISTÊNCIA E APOIO AO CONTRIBUINTE

Perante a necessidade da existência de cobrança de receitas fiscais, para as comunidades organizadas como entidades político-administrativas poderem exercer as suas funções de satisfação de necessidades públicas, as administrações fiscais dos diferentes territórios devem aparecer cada vez mais como prestadores de serviços aos contribuintes. Deste modo, considerando que a tributação não ultrapassa os limites razoáveis aceites pela comunidade organizada politicamente, o objectivo da administração fiscal deve ser, não só, o de combater eficazmente a evasão e fraude fiscais, mas também, o de procurar obter um clima construtivo de colaboração com os contribuintes.

Podem-se estabelecer programas de utilização de meios de comunicação diferentes para diferentes níveis de transmissão das informações, quer através do uso dos meios de comunicação social — jornais, rádio e televisão —, quer através de publicações editadas pela administração fiscal ou da utilização das tecnologias subjacentes ao comércio electrónico, como a *internet*. Considerando a existência de leis ou de regulamentos tributários, instruções administrativas, etc. podem-se utilizar as tecnologias electrónicas para estes elementos ficarem à disposição por consulta *on-line* e disponibilizar, do mesmo modo, informações periódicas com as

⁵ A OCDE está a desenvolver uma página da *internet* que visa a troca de experiências e de conhecimentos.

obrigações tributárias em curso em determinado período, informações com as respostas a perguntas mais usuais ou, ainda, para se proporcionarem ao contribuinte certidões, modelos, formulários e instrumentos para calcular os montantes de imposto, etc.

Este serviço à distância permite chegar a um maior número de contribuintes que podem ser orientados e obter aconselhamento sobre leis fiscais e, eventualmente, ajuda no preenchimento das suas declarações, pagamentos, modificação de dados, questões de interesse geral ou de carácter individual entre diversos serviços, etc. A remessa de declarações e a realização de pagamentos automáticos, alterações nos registos dos contribuintes, procedimentos de impressão e documentos comprovativos de pagamento são outras áreas a desenvolver pelas administrações fiscais como apoio e assistência ao contribuinte.

4.2. ENTREGA DE DECLARAÇÕES E PAGAMENTOS DE IMPOSTOS

O processamento de declarações e de pagamentos de impostos por meio de papel é uma das actividades que toma muito tempo às administrações fiscais, verificando-se que os sistemas tradicionais de registo de dados das declarações e pagamentos geram, frequentemente, uma quantidade de erros que dificultam uma acção mais eficaz da administração. Um sistema de apresentação de declarações e de pagamentos electrónicos necessita de três conjuntos de acções fundamentais: a elaboração de programas que ajudem o contribuinte a preparar as suas declarações; a elaboração de procedimentos e programas para a recepção e validação da informação das declarações; e, elaboração dos procedimentos e programas para o pagamento electrónico.

A entrega electrónica de declarações pode realizar-se de diferentes formas: em disquetes, entregues directamente nos serviços da administração fiscal, na rede bancária ou numa empresa contratada para esse efeito pela administração fiscal, ou através de transmissão por linhas telefónicas ou por *internet*, directamente do contribuinte para os computadores dos serviços da administração fiscal. Para a recepção da informação é necessário desenvolver programas de validação da informação transmitida por disquete ou via *internet* e contar com rotinas de segurança e criptografia que garantam a integridade e confidencialidade a ser transmitida.

Os meios electrónicos já disponíveis tornam possível o envio das declarações para efeitos fiscais através da *internet* e viabilizam a recepção pela administração fiscal das declarações fiscais das empresas remetidas pelos seus técnicos de contas, apresentando-se como uma questão de extrema importância a da segurança dentro do qual se enquadra o processo de reconhecimento automático da identificação do contribuinte ou do técnico de contas. Na realidade, há que estabelecer uma forma segura de identificação do contribuinte ou do técnico de contas, quando este tenha de comunicar com as bases de dados centrais na busca de qualquer informação do seu interesse — declarações em falta, contas-correntes, etc. — ou tenha de enviar a informação declarativa a que está legalmente obrigado.

A solução para este processo de identificação pode ser encontrada, embora não totalmente segura, através de solicitação prévia de senha de identificação e sua atribuição e envio por correio para a morada constante do cadastro. Outra solução mais actual é através da utilização de cartão electrónico («*chip-card*») com a incorporação da identificação do contribuinte e da chave de encriptação na transferência de dados, que permite uma comunicação mais interactiva e segura com o sistema, dispensando a obtenção prévia da senha de identificação nas condições referidas.

As novas tecnologias permitem criar vários sistemas de pagamentos de impostos de acordo com as diversas modalidades de conhecimento da dívida de imposto pelos contribuintes, como acontece com os impostos cuja liquidação é pré-quantificada pelos serviços da administração fiscal e colocadas para cobrança num prazo pré-estabelecido, cujo pagamento pode ser possível com a utilização de um cartão bancário. Através deste esquema o pagamento efectua-se com a transferência da conta do contribuinte para a conta da entidade beneficiária⁶, em que a referência a dar pelo contribuinte devedor, no momento da introdução dos dados e logo após a identificação da receita que pretende pagar, é a respeitante à identificação da liquidação, bastando, depois, confirmar o valor do débito indicado pelo sistema.

Em termos gerais, pode-se dizer que, neste esquema, a administração fiscal notifica os contribuintes (através de correio) dos valores em cobrança e envia à entidade interbancária gestora da rede o ficheiro informático com todas as liquidações a pagar (e eventualmente a outra entidade pública para efeitos de contabilidade pública). No momento de pagamento do imposto na rede interbancária e tendo a operação de transferência tido sucesso é processado um recibo de pagamento para o contribuinte, sendo a informação acumulada destes pagamentos comunicada à administração fiscal (e eventualmente a outras entidades), para efeitos de controlo das liquidações cobradas e o eventual accionamento dos mecanismos de cobrança de impostos cujo prazo de pagamento normal tenha acabado.

Esquemas semelhantes de pagamento podem ser implementados para os casos em que há uma ligação imediata e simultânea entre o pagamento e a entrega de uma declaração, como acontece nos casos de autoliquidação, em que o contribuinte tem de declarar os dados que suportam e justificam o seu cálculo, podendo o pagamento ser efectuado ou não por via da *internet*⁷. A quantificação da dívida a pagar é, neste caso, feita pelo contri-

⁶ Há redes interbancárias em que se pode utilizar a conta num banco qualquer para se fazer uma transferência para uma conta de outro qualquer banco. Por exemplo, em Portugal há uma rede interbancária que estabelece a ligação entre todos os cerca de 30 bancos com actividade em Portugal, podendo-se fazer transferências em qualquer das cerca de 5000 caixas automáticas ligadas a esta rede.

⁷ Embora se considerem obrigações distintas, a obrigação declarativa e a de pagamento devem, na autoliquidação, estar o mais possível ligadas. Deve-se considerar constituir um grande incómodo para o contribuinte poder utilizar a *internet* para o envio da declaração e não a utilizar para o pagamento, quando a lei estabelece o mesmo prazo para o cumprimento das duas obrigações.

buinte que só a dá a conhecer no momento em que determina a ordem de pagamento, devendo também indicar qual é o número do documento a ser pago e que corresponde ao constante da declaração ou guia onde o cálculo da autoliquidação é feito (em certas situações este documento é pré-impresso pelos serviços da administração fiscal e o número está associado à identificação do contribuinte), que é um documento a enviar aos serviços por qualquer meio: *internet* ou, sendo papel, por via postal.

O problema de validação da conta bancária do contribuinte, através da qual passará o pagamento do imposto é também um problema a resolver, podendo-se encontrar duas soluções : uma solução corresponde a uma instrução prévia genérica do contribuinte com a indicação de uma determinada conta bancária para todos os pagamentos de impostos; a outra solução impõe ao contribuinte a necessidade de indicar a conta bancária todas as vezes que tiver de efectuar um pagamento associado a uma declaração, também enviada pela *internet*⁸.

Relativamente ao esquema escolhido do sistema electrónico de entrega de declarações e de pagamento de impostos põe-se ainda a questão da estratégia de implementação: iniciar com alguns grupos de contribuintes (grandes contribuintes, por exemplo) ou com todos os contribuintes que o desejem fazer; tornar ou não obrigatório a entrega de declarações por meios electrónicos (disquete ou *internet*). Pode-se dizer que logo que as administrações fiscais tenham infraestruturas para receber declarações e pagamentos por meios electrónicos devem introduzir a respectiva obrigatoriedade do uso dos meios electrónicos por parte dos contribuintes, tendo em conta a disponibilidade de recursos dos contribuintes para satisfazê-la.

4.3. CONTROLO DA EMISSÃO DE DOCUMENTOS DE VENDA

Muitos países para possibilitar o controlo das transacções comerciais exigem que toda a transacção seja documentada através da emissão de uma factura pelo fornecedor e estabelecem as regras gerais do sistema de facturação: definição de formalidades a observar nas facturas de venda (dados obrigatórios⁹ e sua configuração, tamanho, etc.), facturas diferentes de acordo com a natureza do seu emissor e receptor, etc. No desenvolvimento destes regimes de facturação tem-se verificado, através de autorização prévia da administração fiscal, a limitação da possibilidade de impressão das facturas só em determinadas tipografias e a autorização para

⁸ O pagamento electrónico apresenta uma segurança quanto à existência de saldo suficiente para viabilizar a transacção que o pagamento por cheque não tem: no momento em que a transacção é desencadeada comunica-se directamente com a instituição bancária onde a conta está sediada e se lança o correspondente movimento a débito, anulando-se a transacção se o saldo disponível não comportar, por inteiro, o débito ordenado pelo contribuinte.

⁹ Nomes, firmas ou denominações sociais e a sede ou domicílio do fornecedor de bens ou prestador de serviços (e do destinatário ou adquirentes), número fiscal do vendedor (e eventualmente do adquirente), as quantidades e denominação dos bens transmitidos ou dos serviços prestados, etc.

grandes empresas, que utilizam sistemas informáticos, de poderem produzir e emitir as suas próprias facturas.

Nestes regimes verifica-se a existência do «registo fiscal das tipografias», formado pelas tipografias habilitadas a imprimir impressos para facturas de vendas, e a limitação de os contribuintes só poderem requisitar facturas de vendas às tipografias constantes do registo. As tipografias intervenientes devem celebrar um acordo de adesão com a administração fiscal, no qual se estabelecem as regras de actuação e as sanções por incumprimento.

As novas tecnologias permitem um melhor controlo e maior eficiência deste sistema pelo que se tem recorrido à *internet*, como ligação privilegiada com as tipografias e para que os registos dos pedidos de impressão e as respectivas autorizações possam ter processamento imediato. Antes da emissão das facturas, as tipografias devem requerer autorização à administração fiscal que, com a concessão da autorização, registará de imediato a identificação do contribuinte, a numeração autorizada da facturação e a tipografia interveniente.

O envio através do correio da informação ao contribuinte com as autorizações de impressão utilizadas e com a identificação do código para a requisição de novas facturas às tipografias, permitem fazer um controlo regular do seu domicílio fiscal. Estes sistemas permitem conhecer com mais facilidade o número de facturas produzidas e utilizadas e ultrapassar as dificuldades no mecanismo de identificação cliente-contribuinte por parte das tipografias, de modo a evitar a produção de facturas falsas ou em duplicado.

5. ECONOMIA E SISTEMA FISCAL DE MACAU

Tendo sido apresentadas, em linhas gerais, as principais dificuldades na tributação do comércio electrónico e a utilização dos meios electrónicos que pode ser feita pelas administrações fiscais, torna-se oportuna a referência à influência do comércio electrónico e da utilização de meios electrónicos em eventuais alterações ao sistema fiscal de Macau. Para este efeito deve-se fazer uma breve caracterização de Macau na sua dimensão territorial e demográfica, assim como apresentar em termos globais o enquadramento da sua economia e o respectivo sistema fiscal.

A Região Administrativa Especial de Macau (RAEM) da República Popular da China (RPC) é um pequeno território com cerca de 23,6 km²¹⁰ e uma população residente estimada de 430 000 habitantes (1998)¹¹, apresentando-se a sua Lei Básica (LB), aprovada pela Assembleia Popular Nacional da RPC, como uma miniconstituição. Neste diploma estabelecem-se os princípios gerais da autonomia do território, os poderes exclusi-

¹⁰Macau é constituído pela península de Macau e pelas ilhas Taipa e Colone, sendo a sua área total de 23,6 km²: a península tem 7,8 km²; Taipa 6,2 km²; Coloane 7,6 km² e o aterro entre as ilhas Taipa e Coloane 2,0 km².

¹¹Os dados referem-se à população estimada em 31 de Dezembro de 1998 (Di recção dos Serviços de Estatística e Censos de Macau).

vos das autoridades centrais da República Popular da China, os direitos e deveres fundamentais dos residentes permanentes da RAEM, a estrutura política e os princípios gerais da organização da economia, da cultura e assuntos sociais e da sua representatividade externa.

De acordo com a Lei Básica «na Região Administrativa Especial de Macau não se aplicam o sistema e as políticas socialistas, mantendo-se inalterados durante cinquenta anos o sistema capitalista e a maneira de viver anteriormente existentes» [LB, artigo 5.º]. Dada a organização político-administrativa de Macau, em que se encontra um alto grau de autonomia e atribuições de poderes executivo, legislativo e judicial independente¹², pode-se considerar que a RAEM desempenha as funções económicas características dos estados modernos desenvolvidas dentro de um *sistema económico capitalista*.

A RAEM *tem finanças e sistema fiscal independentes*, com a disposição, por si própria, de todas as suas receitas financeiras e com a atribuição do exercício de soberania fiscal, pois «(...) produz, por si própria, as leis respeitantes aos tipos e às taxas dos impostos e às reduções e isenções tributárias, bem como a outras matérias tributárias» [LB, artigo 106.º], e «o Governo Popular Central não arrecada quaisquer impostos na Região Administrativa Especial de Macau» [LB, artigo 104.º]. Nos termos da Lei Básica, a RAEM pode estabelecer acordos e convenções internacionais que abrangam matéria fiscal¹³, podendo-se distinguir entre acordos sobre matéria tributária que abrangem elementos essenciais do regime tributário e outros acordos que respeitem a matéria diversa como cooperação administrativa, troca de informações, etc.

No sistema fiscal de Macau existe um baixo nível de tributação, com um valor da taxa máxima de tributação sobre os rendimentos/lucros de 15,75 %¹⁴ e avaliação dos rendimentos muito dependente de critérios de presunção, e não há tributação sobre o rendimento global, figurando três impostos sobre o rendimento de natureza real e parcelar, com regime específico e autónomo: o *imposto profissional*, a *contribuição predial urbana* e o *imposto complementar de rendimentos*. Não há tributação específica dos rendimentos derivados da aplicação de capitais e dos ganhos de capital, embora estes rendimentos nalgumas situações sejam tributados em imposto complementar de rendimentos, que incide sobre os rendimentos derivados do exercício directo ou de participação de actividades comerciais e industriais e (complementarmente) sobre rendimentos do trabalho.

Há uma deficiente aplicação do sistema fiscal devendo clarificar-se nalgumas situações a incidência dos impostos sobre o rendimento¹⁵, no-

¹²Cf. LB, artigo 2.º.

¹³Cf. LB, artigo 136.º.

¹⁴A política de baixa tributação em Macau é um imperativo previsto na sua Lei Básica [cf. LB, artigo 106.º].

¹⁵Há algumas divergências (académicas) sobre o âmbito da incidência do imposto complementar de rendimentos relativamente a rendimentos produzidos no exterior por empresas residentes em Macau. No sentido de abrangência desses rendi-

meadamente integrar na tributação os direitos de autor e consagrar a figura de retenção da fonte sobre determinados rendimentos que, embora abrangidos pela incidência do imposto, acabam por não serem tributados, como sejam as *royalties* e outros rendimentos similares obtidos por não residentes. Não há um imposto geral sobre a despesa (bens e serviços), embora existam impostos específicos sobre alguns produtos — vinhos e outras bebidas alcoólicas, tabacos, veículos, etc. — e um imposto de turismo incidente sobre o valor de certos serviços prestados por determinadas categorias de estabelecimentos hoteleiros.

A economia de Macau é de pequena dimensão, goza de perfeita liberdade de movimentação de mercadorias e de capitais e realiza a maioria das suas transacções com o exterior, integrada progressivamente numa região circundante extremamente dinâmica. Dado o baixo nível de tributação existente em Macau e a deficiente aplicação do seu sistema fiscal, não tem sido sentida a necessidade de celebração de acordos ou de convenções internacionais generalizados sobre estas matérias fiscais, só se tendo há pouco tempo iniciado a assinatura destes acordos (com a República Portuguesa).

Feito o enquadramento geral da economia e da tributação da Região Administrativa Especial de Macau passemos a analisar como é que este enquadramento está preparado ou deve ser alterado devido ao desenvolvimento do comércio electrónico. Como foi dito, apresentando-se Macau como um espaço fiscal autónomo com um nível baixo de tributação, pode-se considerar esta situação como um atractivo de localização das empresas, nomeadamente com actividades relacionadas com o comércio electrónico, para efeitos de tributação sobre os rendimentos, que se devem considerar como auferidos ou produzidos no respectivo território¹⁶.

A administração fiscal de Macau não tem experiência dos problemas de repartição de base tributável e de preços de transferência relativamente a transacções entre empresas associadas, nem a legislação prevê os mecanismos para eventuais correcções em potenciais situações. Embora o nível de tributação local seja favorável à não transferência de resultados a tributar no exterior, é conveniente que a legislação local sobre a tributação do rendimento preveja disposições para possibilitar efectuar correcções aos valores declarados, de modo a precaver-se de eventuais transferências de resultados/receitas fiscais derivadas de situações resultantes da internacionalização da economia de Macau.

O desenvolvimento do comércio electrónico com eventuais pagamentos a pessoas domiciliadas fora de Macau torna mais premente a revisão

mentos pela actual definição de incidência, veja-se José Hermínio Paulo Rato Rainha, «*Impostos de Macau*», Universidade de Macau/Faculdade de Direito/Fundação Macau, 1998, pgs. 79/80 e acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, de 2 de Maio de 1991, Proc. n.º 11/83, do Tribunal Administrativo de Macau (Proc. n.º 12 731 — 2.ª Secção do STA), e, em sentido contrário, embora parecendo em posição hesitante, Hernâni Machado Duarte, *Os Impostos — Uma Abordagem Económica e o Sistema Fiscal de Macau*, Instituto Politécnico de Macau/Direcção dos Serviços de Administração e Função Pública, Macau 1999, pgs. 186 e 190.

¹⁶ Veja-se a nota anterior.

da prática que tem vindo a ser seguida de não tributação de direitos de autor, *royalties* e outros rendimentos similares, a pessoas domiciliadas no estrangeiro, assim como a necessidade de caracterização dos rendimentos pagos devido às transacções electrónicas. Esta área de tributação é sempre uma matéria de conversações entre as administrações fiscais durante as negociações para a celebração de acordos para evitar a dupla tributação do rendimento, devendo a administração fiscal procurar preparar os seus técnicos para o desenvolvimento destas negociações¹⁷.

Não existindo no espaço fiscal de Macau um imposto geral sobre as prestações de serviços, de modo a serem abrangidas pela sua incidência as prestadas por meios electrónicos, os grandes problemas que se põem com a localização da tributação e com as modalidades de liquidação encontram-se actualmente afastados do sistema fiscal de Macau. Caso se pretenda introduzir um imposto incidente sobre as transacções de bens e serviços, estes problemas já se podem pôr e a sua dimensão depende, é claro, do tipo de imposto e do conjunto de bens e serviços abrangidos por esse imposto, não sendo um problema exclusivo ou resultante do comércio electrónico.

Do que foi exposto pode-se concluir que, relativamente a regras e procedimentos de tributação previstos na legislação local, não resulta a absoluta necessidade de introdução de alterações derivadas do desenvolvimento do comércio electrónico, embora não seja de excluir a introdução de aperfeiçoamentos das normas de incidência ou da possibilidade da administração fiscal efectuar correcções para efeitos fiscais aos resultados de transacções entre empresas associadas. As grandes alterações a introduzir eventualmente na legislação fiscal e nas práticas administrativas parecem dever resultar da utilização dos meios electrónicos pela administração fiscal de Macau: numa primeira fase, de apoio e assistência ao contribuinte e, posteriormente, no desenvolvimento de sistemas que permitam a entrega de declarações e o pagamento de impostos por meios electrónicos¹⁸.

A modernização da administração fiscal de Macau e o incentivo da colaboração da população no cumprimento das suas obrigações tributárias só pode ser concretizado através do uso generalizado para efeitos internos e externos dos meios electrónicos. Este sistema só pode ser exequível com a atribuição de uma identificação para efeitos fiscais de todos os contribuintes (pessoas singulares e pessoas colectivas), sendo este o primeiro passo a dar para as grandes alterações a introduzir nos procedimentos administrativos de entrega e de recepção de declarações ou de pagamentos de impostos por via electrónica.

¹⁷O aumento das actividades económicas locais e a sua integração na economia regional e internacional, aliado a uma eventual mais cuidada aplicação do sistema fiscal, leva a que as questões relacionados com os problemas fiscais se tornem mais complexas e devam merecer uma maior atenção, para não serem obstáculo ao desenvolvimento sócio-económico de Macau, pelo que se torna conveniente a celebração destes acordos.

¹⁸É de ter em atenção que actualmente já é permitida a realização de muitos dos pagamentos periódicos de impostos através do sistema bancário de Macau.

6. CONCLUSÕES E SUGESTÕES

O sistema fiscal de Macau como todos os sistemas fiscais é susceptível de melhoramento atendendo a diversos objectivos: maior implementação dos princípios de igualdade e neutralidade, com aumento ou diminuição de receitas fiscais; simplificação da legislação e do sistema de declarações; maior aderência às práticas contabilísticas e comerciais locais; etc. Nesta perspectiva não se pode dizer que o controlo ou a tributação do comércio electrónico impliquem forçosamente alterações à legislação tributária, nomeadamente em relação às normas estritas de tributação (definição da incidência), embora se deva considerar que a utilização, pela administração fiscal de Macau, das novas tecnologias subjacentes ao comércio electrónico se apresenta como um aspecto muito mais importante do que as eventuais alterações com as regras de incidência.

Tendo em consideração o que foi exposto podem-se apresentar em resumo algumas conclusões finais e sugestões relacionadas, de alguma forma, com o desenvolvimento do comércio electrónico e com a utilização dos meios electrónicos pelas administrações fiscais, que podem levar a eventuais alterações da legislação tributária de Macau. Não se indicam outras possíveis alterações que já têm sido referenciadas¹⁹, mas que não estão relacionadas, pelo menos, directamente, com o assunto em análise: a introdução de um imposto generalizado de consumo; a redução do número de escalões de rendimentos e de taxas de tributação no imposto sobre os lucros/rendimentos; a eliminação do imposto adicional nos impostos sobre o rendimento; a generalização dos pagamentos por conta dos imposto sobre lucros/rendimentos ao longo do ano; a possibilidade do período de tributação do rendimento (ano fiscal) não coincidir com o ano civil; etc.

Como foi referido, as implicações da expansão do comércio electrónico nos sistemas fiscais dos países mais desenvolvidos são, neste momento, objecto de estudo, nomeadamente, nos países da União Europeia e da OCDE, prevendo-se que as soluções práticas a encontrar fiquem em estreita interligação com a tributação da União Europeia, pelo que, de uma maneira geral, pode ser dito que:

1. Os grandes desafios sobre a tributação do comércio electrónico dizem respeito essencialmente aos países com um sistema de tributação indirecta, semelhante ao derivado do imposto sobre o valor acrescentado existente na União Europeia, e às empresas que negociam no território comunitário europeu, quer sejam empresas residentes ou exteriores a esse espaço económico.

¹⁹Vejam-se J. H. Paulo Rato Rainha, «*Reflexões sobre o Sistema Fiscal de Macau: Evolução e Perspectivas*», em *Administração — Revista de Administração Pública de Macau*, n.º 15, 1992, pgs. 103/118, e Hernâni Machado Duarte, *Os Impostos — Uma Abordagem Económica e o Sistema Fiscal de Macau*, Instituto Politécnico de Macau/Direcção dos Serviços de Administração e Função Pública, Macau 1999, pgs. 189/197.

2. As administrações fiscais de pequenos territórios, com limitada influência no comércio electrónico mundial, não necessitam de afectar grandes recursos para procurar novas soluções para a sua tributação ou controlo, bastando-lhes acompanharem a divulgação da realização e evolução dos estudos efectuados por diversas instituições, e analisarem a oportunidade de introduzirem ou não algumas alterações ao seu sistema fiscal.

Há problemas gerais relacionados com o comércio electrónico que apresentam características comuns nas suas soluções para as administrações fiscais em geral, embora as dificuldades de solução possam ser de dimensão diferenciada, pois, a dimensão dos problemas aumenta para os países com altas taxas de impostos sobre o rendimento, com tributação e retenção na fonte sobre rendimentos, provenientes de direitos de propriedade intelectual ou industrial e outros rendimentos similares, e com impostos sobre consumo incidentes sobre prestações de serviços. Tendo-se indicado que, relativamente aos impostos sobre o rendimento, as questões colocadas pelo comércio electrónico se referem, principalmente, a três conjuntos de problemas — localização da actividade e estabelecimento estável; repartição da base tributável e preços de transferência; e, caracterização dos rendimentos —, pode-se concluir que:

3. Os espaços fiscais com baixa tributação, como é o caso de Macau, tornam-se, em princípio, mais atractivos para a localização da base das actividades económicas, pelo que estes espaços fiscais, se outros motivos não existirem para além da tributação, não têm de se preocupar muito com a fuga das empresas para outros espaços fiscais onde a tributação seja mais alta.

4. Devem ser introduzidas alterações à legislação tributária de Macau de modo a permitir à sua administração fiscal efectuar eventuais correcções aos resultados derivados dos designados *preços de transferência*, que são os preços atribuídos a transacções realizadas entre empresas associadas ou entre diferentes ramos da mesma empresa, embora este problema não seja exclusivo das transacções electrónicas nem daí deriva forçosamente.

5. Passando a implementar-se, no sistema fiscal de Macau, a tributação e retenção na fonte sobre rendimentos de direitos de propriedade intelectual ou industrial e outros rendimentos similares, há a necessidade de identificar as características das transacções do comércio electrónico que permitam diferenciar entre lucros das empresas, e, em particular, as circunstâncias em que os respectivos pagamentos podem ser considerados pagamentos por uso dos direitos de autor ou uso de conhecimentos científicos e tecnológicos ou como causa de pagamentos de equipamento industrial, comercial ou científico.

Existindo impostos gerais sobre bens e serviços verifica-se que os principais problemas da tributação indirecta se relacionam com a identificação do «produto» digital, com a localização da sua tributação e com as modalidades de liquidação, sem se esquecer, de se determinar, como também já foi referido, se a causa dos pagamentos efectuados corresponde a

um pagamento de direitos de autor ou de direitos equiparados, em que a tributação, a haver, passa a estar relacionada com os impostos sobre o rendimento. Deste modo, pode-se indicar que:

6.Os problemas que a tributação indirecta sobre o comércio electrónico apresenta, relativos à definição de local de consumo ou de local da prestação do serviço, não se põem à administração fiscal de Macau, desde que não se pretenda introduzir um imposto generalizado sobre o consumo no território de Macau, embora não se exclua a sua colaboração na identificação de contribuintes e na prestação de informações a administrações de outros espaços fiscais mediante a celebração de acordos nesse sentido.

7.Não existindo no sistema fiscal de Macau impostos gerais ou específicos sobre o comércio electrónico, as empresas que exerçam actividades no seu âmbito a partir do território de Macau para o exterior só têm de se adaptar aos eventuais condicionalismos existentes noutros espaços fiscais, nomeadamente o eventual registo para efeitos tributários nesses mesmos espaços.

Ainda que o desenvolvimento do comércio electrónico levante alguns problemas em relação às formas de comércio tradicional, também se procura que a utilização generalizada dos mesmos meios electrónicos resolvam algumas das dificuldades postas por esta nova forma de transacções. Por outro lado, verifica-se que estes meios electrónicos apresentam às administrações fiscais novas possibilidades de uma melhor aplicação das leis sobre impostos, de facilidade de cobrança de impostos e diferentes formas de intervenção numa comunidade mais vasta, podendo-se constatar que:

8.As novas tecnologias permitem às administrações fiscais de pequenos territórios, sem grandes custos adicionais, tomar conhecimento do uso que outras administrações estão a fazer dessas mesmas tecnologias, pelo que a administração fiscal de Macau pode também aproveitar as oportunidades oferecidas pelos meios electrónicos para melhorar a prestação de serviços, para reduzir os custos inerentes às regras de tributação e utilizar de forma mais efectiva os recursos destinados à cobrança de impostos.

9.Antes de se proceder às alterações da legislação tributária de Macau, para permitir a entrega de declarações tributárias ou o pagamento de impostos através da *internet* ou de outros meios electrónicos, há que instalar as infraestruturas informáticas que possibilitem a utilização desses meios pelos contribuintes e começar por criar uma *identificação fiscal* (número de contribuinte) obrigatório, cuja atribuição e controlo possam ser feitos de imediato no momento do pedido.

10.No sistema fiscal de Macau, com vista a uma melhor implementação da tributação, deve ser iniciado o desenvolvimento dum regime de controlo de documentação das transacções efectuadas, através da obrigação da emissão de facturas ou de documentos equivalentes pelo fornecedor, com a definição das operações sujeitas ou dispensadas de facturação e dos elementos que devem constar no documento.