



## Francisco Serra Loureiro

*O impacto da globalização no Direito Tributário*

DOI: [http://dx.doi.org/10.21788/issn.2183-5705\(19\)2016.ic-02](http://dx.doi.org/10.21788/issn.2183-5705(19)2016.ic-02)

# Secção I

## Investigação Científica\*

---

\* Os artigos presentes nesta secção foram sujeitos a processo de revisão segundo o método *blind peer review*.

# O impacto da globalização no Direito Tributário

## The impact of globalization on Tax Law

Francisco Serra LOUREIRO<sup>1</sup>

### Resumo

O presente trabalho pretende demonstrar o impacto que a globalização económica tem, atualmente, sobre o Direito Tributário. Subsequente à escolha de desenvolver este tema, tão pertinente na atualidade, está o nosso interesse em perceber como graças a uma, cada vez maior, internacionalização das políticas económicas e comerciais, uma área do Direito tradicionalmente incluída no Direito Público ganha hoje contornos de Direito Privado através de características impensáveis, há não muito tempo atrás, que constituem uma afronta a certos valores soberanos dos diversos Estados. De facto, a autonomia legislativa tributária parece colocada em causa pelas constantes adaptações que os Estados promovem com o fito de adaptação a uma constante e irreversível globalização económica. Novos desafios são colocados por uma sociedade pródiga em novos acontecimentos e o legislador é obrigado a encontrar soluções efetivas para as novas realidades que se deparam.

### Palavras-chave

globalização; direito tributário; soberania fiscal; novas fontes; privatização; arbitragem.

### Abstract

This paper aims to demonstrate the impact that economic globalization has, currently, on the Tax Law. Subsequent to the choice of developing this theme, as pertinent today, is our interest to understand how, thanks to increasingly larger international economic and trade policies, this area of law traditionally included in Public Law earns Private Law outlines today through

---

<sup>1</sup> Escola Superior de Tecnologia e Gestão do Instituto Politécnico de Leiria. Email: franciscoserraloureiro@gmail.com.

features unthinkable not long ago, and are an affront to certain sovereign values of the various States. Indeed, autonomy of the tax legislator seems threatened by the adaptations that States promote, with a view to adapt to a constant and irreversible economic globalization. New challenges are posed by a society lavish in new developments and the legislator needs to find effective solutions to the new realities.

### **Keywords**

globalization; tax law; fiscal sovereignty; new sources; privatization; arbitration.

## **Introdução**

Num ritmo avassalador graças às novas tecnologias bem como à evolução das redes de transportes, entre outros fatores, a globalização ganha hoje contornos irreversíveis. O mundo está efetivamente mais pequeno e as sociedades mais próximas o que nos permite ter acesso a uma maior e melhor informação num menor lapso temporal, bem como adquirir bens do outro lado do globo com uma facilidade comparável a uma ida a uma mercearia do nosso bairro, como era apanágio das últimas décadas do século passado.

Esta globalização tem, efetivamente, repercussões nos mais diversos sectores da sociedade o que nos levou a aferir do impacto da globalização numa área tão peculiar como é o Direito Tributário.

Neste mesmo estudo é nosso fito entender até que ponto pode esta mesma globalização condicionar o legislador tributário e se estará a soberania de um Estado ameaçada numa área tão sensível para a governação da sociedade como é o caso das temáticas abordadas.

Na realidade, se durante muito tempo a tributação era vista simplesmente como um instrumento de captação de receitas para um Estado, hoje entendemos que a tributação tem um peso enorme em questões políticas internacionais, opinião perfilhada por Ribeiro<sup>2</sup>. Os sistemas tributários

---

<sup>2</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre as Medidas Fiscais estabelecidas para fazer frente às crises económicas e as repercussões no Desenvolvimento Económico. In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico

observam uma profunda mudança na atualidade, dependentes que estão de outros Estados e agentes económicos<sup>3</sup>, bem como de uma crise económica global que ainda perdura. Esta, sem margem de dúvidas, influencia a atuação dos diversos Governos na altura de legislar sobre tributos, condicionados que estão pelo desenrolar dos mercados internacionais.

A globalização económica é um fenómeno relativamente recente ao qual as normas tributárias tardam a se adequar. Ao redor daquela surgem alguns sintomas de que é necessária uma rápida adaptação dos mecanismos tributários a esta nova realidade que não tem, certamente, um ponto de retorno obrigando, deste modo, a uma procura da melhor fórmula para um mundo em mutação e cada vez mais global.

Quando pensamos em globalização económica é inevitável a associação a fenómenos diversos, tais como o agravamento da evasão fiscal, a fuga de rendimentos para paraísos fiscais ou ainda o aumento da concorrência fiscal por parte de diversos Estados ávidos pela captação de investimento estrangeiro<sup>4</sup>.

Incidiremos o nosso estudo sobre estes assuntos mas também sobre a temática do comércio eletrónico, devido ao seu exponencial crescimento bem como pelas dificuldades de tributação inerentes ao mesmo.

É nosso objetivo, ainda, analisar a influência da globalização económica no Direito Tributário, tanto a um nível substantivo como processual, bem como perceber de que modo os Estados se tem adequado a esta nova realidade tão premente como, acreditamos nós, permanente.

No mesmo seguimento, é nosso fito abordar uma questão pertinente como é a eventual afetação da soberania dos Estados ser afetada por esta mesma globalização caracterizada pelo aparecimento de novas fontes de Direito

---

(organizadores). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume II*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 225.

<sup>3</sup> RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre as Medidas Fiscais estabelecidas para fazer frente às crises económicas e as repercussões no Desenvolvimento Económico. In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume II*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 236.

<sup>4</sup> VASQUES, Sérgio. Globalização e igualdade tributária. In: *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal - Colóquio: Os efeitos da globalização na tributação do rendimento e da despesa*. Número 188. Coimbra: Almedina, 2000, p. 432.

Tributário que, direta ou indiretamente, fazem parte do processo de elaboração de novas normas.

Por fim analisaremos uma questão que hoje observa um profícuo labor doutrinal: a percepção de uma acentuada privatização do Direito Tributário no ordenamento jurídico português. Abordaremos duas temáticas relevantes dessa mesma transformação: a “privatização” do procedimento tributário e o surgimento da arbitragem tributária.

## 1. A globalização<sup>5</sup> económica

De facto ao contrário de tempos, não muito distantes, onde os mercados comerciais assentavam, essencialmente, em trocas dentro dos próprios Estados, assistimos hoje a uma proliferação de relações comerciais internacionais com franca tendência para uma continuidade nesse mesmo sentido ascendente. Com este aumento surge a circulação internacional, não só de mercadorias, mas também de pessoas e capitais<sup>6</sup>.

Como consequência desta intensa e crescente circulação de pessoas, bens, serviços e capitais, observamos uma crescente interdependência dos Estados entre si, bem como uma dependência destes para com outros intervenientes económicos. A internacionalização dos mercados comerciais é acompanhada com um aumento exponencial de empresas transnacionais, ao mesmo tempo que verificamos um comércio internacional liberalizado que atravessa as fronteiras políticas dos diversos Estados<sup>7</sup>.

É precisamente esta interdependência dos Estados, num espectro mundial, que caracteriza o fenómeno da globalização. Entendemos que o enorme desenvolvimento de novas tecnologias e a consequente “aproximação”

---

<sup>5</sup> António Carlos Santos entende a globalização como “uma nova fase da evolução e afirmação do capitalismo a nível mundial”. Diz o autor que, no fundo, o termo globalização “designa as novas formas de internacionalização da economia capitalista”: SANTOS, António Carlos. Sociedade de Informação, Globalização e Desenvolvimento: paradoxos da crescente complexidade do mundo. In: *Estudos em memória de Teresa Lemos; Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 202. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2007, p. 32.

<sup>6</sup> No âmbito Europeu, tal circulação é consagrada no TFUE, nomeadamente no seu art. 26º, nº 2.

<sup>7</sup> SANTOS, António Carlos. Sociedade de Informação, Globalização e Desenvolvimento: paradoxos da crescente complexidade do mundo. In: *Estudos em memória de Teresa Lemos; Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 202. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2007, p. 33.

dos intervenientes comerciais contribui, em grande escala, para essa mesma globalização económica através das facilidades com que hoje se promovem transações comerciais por via eletrónica<sup>8</sup>. Se em tempos, não muitos distantes, as transações comerciais se efetuavam quase exclusivamente sobre bens corpóreos, hoje assistimos a inúmeras transações de “bens” que não detém uma propriedade física, que não implicam uma deslocação ou mesmo um transporte das mesmas. Com as novas tecnologias surgem novos bens de carácter incorpóreo, mas que nem por isso deixam de ser transacionáveis a uma escala global. No entanto, estas transações acarretam um exponencial aumento de complexidade na efetivação da tributação dessas mesmas transações.

Por outro lado, nos últimos tempos, as relações internacionais deixaram de ter como únicos intervenientes os Estados. Hoje, a estes, acrescentamos, nomeadamente, as empresas transnacionais e as organizações internacionais. Estes novos intervenientes assumem um maior protagonismo, obtendo um poder influenciador enorme no que tange a políticas económicas bem como, subsequentemente, fiscais<sup>9</sup>. Refere Santos<sup>10</sup>, que os mercados apresentam características demonstrativas da unicidade mundial que hoje existe e, essencialmente, do surgimento destas novas entidades que assumem um papel de maior protagonismo em contraponto com os Estados afetados pelas constantes crises governamentais e a desconstrução das fronteiras políticas<sup>11</sup>.

Salvo melhor opinião, o peso das organizações económicas é de tal maneira elevado que os Estados ao legislar ainda que, obviamente, dotados de uma relativa liberdade observam algumas condicionantes como resultado das orientações daquelas. Na realidade, acreditamos que na elaboração de

---

<sup>8</sup> Abordaremos infra, as particularidades do comércio eletrónico e as suas consequências em âmbito tributário.

<sup>9</sup> SANTOS, António Carlos. As ciências Sociais e Humanas e a Fiscalidade: o olhar da ciência política. In: SANTOS, António Carlos e LOPES, Cidália Maria da Mota. (coordenação). *Fiscalidade outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, pp. 7-38.

<sup>10</sup> O autor apresenta um breve elenco, bem demonstrativo, destes “novos” mercados: a informação *online*, o dinheiro imaterial, as transações comerciais por via eletrónica, o teletrabalho, os investimentos financeiros, a bolsa entre outros. Vide SANTOS, António Carlos. Sociedade de Informação, Globalização e Desenvolvimento: paradoxos da crescente complexidade do mundo. In: *Estudos em memória de Teresa Lemos; Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 202. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2007, pp. 39-40.

<sup>11</sup> SANTOS, António Carlos. Sociedade de Informação, Globalização e Desenvolvimento: paradoxos da crescente complexidade do mundo. In: *Estudos em memória de Teresa Lemos; Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 202. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2007, pp. 33-34.

determinadas normas aplicáveis aos diversos sistemas tributários, os Estados não se encontram totalmente livres, restrição que deriva da forte influência exercida pelas organizações em questão.

A toda esta movimentação está agregada uma necessidade de adaptação tributária. No entendimento de Calderón Carrero, as normas tributárias existentes foram concebidas para um contexto económico diferente daquele que observamos atualmente<sup>12</sup>. Concordamos com a posição do autor, acrescentando que essas mesmas normas se encontram, hoje, num contexto de desadequação que promove graves condicionalismos na aplicação dos tributos e como tal urge uma rápida adaptação à nova realidade que nos rodeia.

O mesmo autor<sup>13</sup> elenca as diferenças verificadas para o tempo presente, a saber: anteriormente as trocas comerciais assentavam quase exclusivamente em bens tangíveis, tendo os bens intangíveis uma importância diminuta; as comunicações eram lentas, o que implicava a necessidade de deslocamentos físicos para a concretização de negócios; não existia uma mobilidade internacional de capitais, cingindo-se a movimentações nacionais; os paraísos fiscais eram tidos como de somenos importância.

Hoje, em sentido oposto, observamos um acréscimo exponencial de operações económicas internacionais que devido à velocidade das comunicações permitem a sua efetivação à distância sem necessidade da presença física dos intervenientes. Surge o comércio eletrónico e os mercados financeiros ganham uma internacionalização massiva. Os paraísos fiscais começam a ser um destino preferencial de capitais. Dá-se uma crescente concorrência entre os Estados na procura de capturar investimento estrangeiro, resultado do aparecimento de inúmeras empresas internacionais<sup>14</sup>. A concorrência fiscal ganha contornos universais e, como tal, é mister perceber o quê, onde e como tributar.

---

<sup>12</sup> CALDERÓN CARRERO, José Manuel. La globalización económica y su incidencia sobre el derecho financiero y tributario: ¿implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?, *Anuario de la Facultad de Derecho de la UAM*, volume 16. 2012, p. 339.

<sup>13</sup> CALDERÓN CARRERO, José Manuel. La globalización económica y su incidencia sobre el derecho financiero y tributario: ¿implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?, *Anuario de la Facultad de Derecho de la UAM*, volume 16. 2012, pp. 339-340.

<sup>14</sup> CALDERÓN CARRERO, José Manuel. La globalización económica y su incidencia sobre el derecho financiero y tributario: ¿implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?, *Anuario de la Facultad de Derecho de la UAM*, volume 16. 2012, pp. 340-341.



Os Estados sentem necessidade de criar mecanismos fiscais para se adaptarem à globalização sob pena de perderem competitividade económica perante outros, num espectro comercial cada vez mais global. Refere Tavoraro que para cativar investimentos, os Governos dos diversos Estados flexibilizam as exigências dos tributos a sociedades estrangeiras investidoras para que, através desses mesmos investimentos, numa segunda fase possam potenciar a criação de emprego e a manutenção da economia de modo a gerar uma maior arrecadação de tributos<sup>15</sup>.

Por outro lado, e graças às novas tecnologias, observamos hoje que o mundo se torna cada vez mais “próximo” numa perspetiva transacional facilitada pelo comércio eletrónico. É com extrema facilidade que se consegue adquirir bens de outras zonas de globo sem recorrer a intermediários o que promove também uma necessidade de adaptação a este novo sistema comercial propenso a um menor controlo por parte dos diversos Estados. Assume-se, como tal, a necessidade de encontrar mecanismos que consigam minimizar ou eliminar estas dificuldades.

## 2. Impacto no Direito Tributário

Anteriormente ao crescente fenómeno da globalização económica, o exercício do poder tributário era um problema fundamentalmente interno como podemos observar nos melhores ensinamentos de Nabais<sup>16</sup>. Na realidade, a quase inexistência de relações comerciais internacionais levava a que a simples observância do princípio da territorialidade fosse suficiente para solucionar qualquer litígio emergente de uma tributação. De acordo com o mesmo autor, a simplicidade de todo o processo decorria do facto de esta ser baseada em elementos de carácter real ou objetivo<sup>17</sup>.

---

<sup>15</sup> TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O beneficiário efetivo na visão atual das relações tributárias internacionais. In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume I* Coimbra: Almedina, 2013, p. 63.

<sup>16</sup> NABAIS, José Casalta. *Introdução ao Direito fiscal das empresas*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 72.

<sup>17</sup> Atendíamos nomeadamente ao local da situação dos bens, o local do exercício de uma atividade, o local do estabelecimento estável, entre outros, cfr. NABAIS, José Casalta. *Introdução ao Direito fiscal das empresas*. Coimbra: Almedina, 2013, pp. 72-73.

Como nos refere Santos, “o direito fiscal repousa largamente num princípio de territorialidade, quando os fenómenos económicos e tecnológicos mais importantes o transcendem<sup>18</sup>”, o que promove, com a crescente globalização económica, a observância de uma tendência para uma “personalização da tributação do rendimento” que no nosso entender se justifica pela presente mobilidade de pessoas, bens e capitais<sup>19</sup>.

Não existem, hoje, grandes dúvidas sobre o impacto que a globalização tem sobre o Direito Tributário. A questão fulcral é aferir, efetivamente, da real dimensão desse impacto, e até que ponto o mesmo promove ou impossibilita os Estados de definirem a sua própria política fiscal com total independência, pois o poder de tributar está intrinsecamente associado à ideia de soberania de um Estado, consubstanciando, na nossa opinião, um dos seus últimos bastiões.

Na opinião de Caamaño Anido e Calderón Carrero observamos, presentemente, um Direito Tributário “intrinsecamente internacionalizado” que, no entendimento dos autores, deriva de uma notável influência exterior com reflexos na configuração de certos impostos, bem como nos princípios orientadores de produção legislativa em âmbito tributário<sup>20</sup>. Nesta influência, acrescem ainda as novas fontes das quais emanam normas e recomendações de Direito Tributário. Falamos de organizações supranacionais como, nomeadamente, a União Europeia (UE), a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico (OCDE) e o Fundo Monetário Internacional (FMI).

## 2.1. Problemas decorrentes da globalização económica

Nos seus melhores ensinamentos, Nabais destaca duas situações decorrentes da globalização económica que, devido à sua imprevisibilidade, apresentam sérias dificuldades de resolução para os Estados. Falamos da concorrência fiscal prejudicial e da tributação do comércio eletrónico. O carácter

---

<sup>18</sup> SANTOS, António Carlos. Sociedade de Informação, Globalização e Desenvolvimento: paradoxos da crescente complexidade do mundo. In: *Estudos em memória de Teresa Lemos; Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal*, nº 202. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2007, p. 41.

<sup>19</sup> NABAIS, José Casalta. *Introdução ao Direito fiscal das empresas*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 73.

<sup>20</sup> CAAMAÑO ANIDO, Miguel Angél, CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario, *Anuario da Faculdade de Dereito da Universidade da Coruña*, volume 6. 2002, p. 180.

de novidade das situações referidas implica, no entender do autor, “a construção de um direito fiscal comum mínimo a montante dos Estados”<sup>21</sup>. É também esse o nosso entendimento pelo facto de cremos numa extrema dificuldade inerente à elaboração de legislação dotada de eficácia para regular estas situações transversais. Abordaremos também neste capítulo, embora de forma sucinta, a questão da dupla tributação, situação também decorrente da globalização e da conseqüente livre movimentação de pessoas e bens.

Esta nova realidade tributária, inerente à globalização económica, trouxe algumas alterações na aplicação das normas em cada Estado. Não raras vezes, as transações comerciais ou o fluxo de rendimentos dependem da intervenção de dois ou mais ordenamentos jurídicos o que, desde logo, pode obstar a uma correta aplicação das normas tributárias em determinado Estado. Assim, entendemos que é deveras pertinente a existência de uma regulação supranacional, através da intervenção dos organismos onde os Estados estão integrados como são o caso, nomeadamente, da OCDE e da UE. Tal intervenção promove uma regulação efetiva dos factos tributários que entram em contacto com diversos ordenamentos jurídicos, evitando eventuais conflitos entre os diversos intervenientes.

### **2.1.1. A concorrência fiscal prejudicial**

A integração das economias num mercado global tem promovido uma procura incessante de investimento estrangeiro por parte dos diferentes Estados. Através de normas fiscais atrativas bem como através da atribuição de benefícios fiscais, os diversos Estados competem entre si com o fito de garantir a máxima entrada de capital e investimentos por parte de sociedades estrangeiras. Para tal, promovem um alargamento da sua base tributária à custa de outros Estados que ficam privados desses mesmos investimentos podendo, eventualmente, desencadear uma concorrência fiscal prejudicial<sup>22</sup>.

---

<sup>21</sup> NABAIS, José Casalta. *Introdução ao Direito fiscal das empresas*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 100.

<sup>22</sup> MACHADO, Jonátas e COSTA, Paulo Nogueira. *Curso de Direito Tributário*, 2ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 92.

Como nos refere Leroy, “a globalização económica, obriga a diminuir os impostos sobre as empresas<sup>23</sup>”. Sendo esse também o nosso entendimento, acrescentamos ainda que essa obrigação deriva da competitividade entre os diversos Estados na prossecução de captação de investimento, sendo a carga fiscal sobre as empresas, um dos fatores que mais influencia as decisões dos operadores económicos aquando das decisões de instalação dos seus investimentos<sup>24/25</sup>.

Nesse fito de captar investimento, os Estados competem entre si atribuindo os mais diversos benefícios fiscais<sup>26</sup> aos potenciais investidores estrangeiros promovendo uma diminuição da incidência tributária sobre as empresas. De uma outra perspetiva, a política fiscal externa do Estado estimula também a internacionalização das empresas nacionais, evitando que ao rendimento obtido por estas no estrangeiro seja tributado desfavoravelmente comparando com as empresas a operar em solo nacional<sup>27</sup>.

Tem sido um dos grandes objetivos das entidades supranacionais, promover o combate a esta concorrência através de uma harmonização dos impostos diretos sobre os rendimentos das sociedades. Para tal a doutrina aponta três modalidades utilizadas, *in casu*, pela UE, a saber: uma harmonização tributária silenciosa que assenta numa coordenação por parte dos Estados membros integrantes<sup>28</sup>; uma harmonização tributária positiva através de uma articulação das competências tributárias dos diversos Estados membros; uma harmonização tributária negativa executada a partir das decisões do Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) que desaplica

---

<sup>23</sup> LEROY, Marc. Sociologia da decisão financeira pública. In: SANTOS, António Carlos e LOPES, Cidália Maria da Mota (coordenação). *Fiscalidade outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 70.

<sup>24</sup> Embora observemos sucursais e centros de produção em vários países do globo onde se atende, respetivamente, a questões de mercado e ao valor da mão-de-obra, existe uma especial atenção por parte das organizações económicas na escolha do local da sua sede atendendo *in casu* a questões relacionadas com tributação.

<sup>25</sup> CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel e CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario, *Anuario da Faculdade de Dereito da Universidade da Coruña*, volume 6, p. 180.

<sup>26</sup> Vide por exemplo art.27º do EBF.

<sup>27</sup> NABAIS, José Casalta. Investir e tributar: uma relação simbiótica? In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume I*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 747.

<sup>28</sup> Esta modalidade de harmonização observa um impacto muito reduzido, não tendo muita aceitação por parte dos Estados, interessados que são em manter a sua soberania tributária e condicionados por razões de ordem económica e financeira.

normas tributárias dos Estados que estejam em confronto com o direito estatuído pela UE<sup>29</sup>.

Machado & Nogueira da Costa consideram que esta harmonização “reduz significativamente as opções de política fiscal dos Estados-membros<sup>30</sup>”. Somos da opinião, seguindo a mesma linha de orientação, que observamos um desaparecimento progressivo dos sistemas tributários puramente nacionais o que coloca em risco a soberania fiscal dos Estados. Não obstante, esta situação é, no nosso entender, compreensível numa perspetiva de regulação dos vários sistemas tributários evitando, deste modo, que os investimentos sejam canalizados para os Estados que consigam promover melhores condições tributárias, o que poderia promover uma maior diferenciação entre investimentos nos diversos países, aumentando a, já existente, discrepância nos índices de investimento económico mundiais<sup>31</sup>.

### 2.1.2. O comércio eletrónico

É nosso entendimento que a globalização económica, como referido supra, é impulsionada, grandemente, pela evolução tecnológica observada nos últimos tempos. Efetivamente, observamos uma alteração significativa do valor do espaço e do tempo sendo que, hodiernamente, as fronteiras físicas são um limite mínimo às transações comerciais<sup>32</sup>. Graças à tecnologia disponível, verificamos que uma transação, por exemplo, de um continente para outro está à distância de uma pesquisa na internet, a efetivação da encomenda e o seu pagamento à distância de um clique e tudo isto possível de efetuar *online* no conforto da nossa empresa ou residência.

Se para os empresários é um universo infindável de oportunidades, para as diversas Administrações Tributárias e Aduaneiras (ATA) é uma fonte de

---

<sup>29</sup> MACHADO, Jonátas e COSTA, Paulo Nogueira. *Curso de Direito Tributário*, 2ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, pp. 92-93.

<sup>30</sup> MACHADO, Jonátas e COSTA, Paulo Nogueira. *Curso de Direito Tributário*, 2ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2012, p. 93.

<sup>31</sup> Existe um redimensionamento do intercâmbio de informação tributária que, se não observado pelos diversos Estados, será considerado como um dos factores mais relevante para aferição de práticas fiscais desleais. Para maior aprofundamento, vide PADIAL, Ignacio Cruz. Globalización económica: sinónimo de desnaturalización. In: *Cronica Tributaria*, nº 109, 2003, p. 72.

<sup>32</sup> PIRES, Rita Calçada. O comércio electrónico como realidade económica e fiscal – A necessidade de tributar o rendimento gerado através do comércio electrónico. In: DUARTE, Rui Pinto, et al. (Comissão organizadora) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Carlos Ferreira de Almeida*, volume IV. Coimbra: Almedina, 2011, p. 555.

problemas. Efetivamente, com o comércio eletrónico surge um rol de dificuldades associadas ao controlo das operações relacionadas. Desde logo devemos apontar o desaparecimento de intermediários que funcionavam como um ponto de informação que, inclusivamente, permitiam um controlo do percurso comercial. A sua não existência promove uma dificuldade acrescida às diversas Administrações Tributárias<sup>33</sup> na procura do elemento sujeito a tributação. Este tipo de comércio, caracterizado por um desconhecimento das partes envolvidas, promove, assim, um anonimato que torna difícil aferir sobre a incidência subjetiva do tributo. Além do “secretismo” dos intervenientes, encontramos aqui uma extrema mobilidade dos mesmos, levantando inúmeras dificuldades para uma aplicação linear do princípio da territorialidade graças a uma quase impossível deteção do local concreto das transações comerciais. A juntar a estas dificuldades, apontamos também uma efetiva desmaterialização das relações comerciais pois, na realidade, para que estas se concretizem não é necessária a presença efetiva dos intervenientes<sup>34</sup>.

Pires refere que existem vozes que defendem a não tributação do comércio eletrónico<sup>35</sup>. No seguimento da posição da autora, defendemos que tal não se afigura como possível. O Direito Tributário assenta no princípio da igualdade e, sendo o comércio eletrónico uma forma de exercício de atividade comercial, não se afigura como correto a tributação de uma atividade enquanto outra, similar, não é alvo do mesmo tratamento. Entendemos que se tal ideia vingasse, o comércio baseado em “transações físicas”, hoje já em declínio, tornar-se-ia ainda mais frágil graças a uma intervenção legislativa promotora de uma desigualdade não justificada.

Concretizando a ideia anterior, devemos referir que o princípio da igualdade no Direito Tributário assenta em dois subprincípios. Um primeiro, o princípio da capacidade contributiva, onde se estipula que para existir

---

<sup>33</sup> CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel e CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario, *Anuario da Faculdade de Dereito da Universidade da Coruña*, volume 6. 2002, p. 185.

<sup>34</sup> PIRES, Rita Calçada. O comércio eletrónico como realidade económica e fiscal – A necessidade de tributar o rendimento gerado através do comércio eletrónico. In: DUARTE, Rui Pinto, et al. (Comissão organizadora) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Carlos Ferreira de Almeida*, volume IV. Coimbra: Almedina, 2011, p. 557.

<sup>35</sup> PIRES, Rita Calçada. O comércio eletrónico como realidade económica e fiscal – A necessidade de tributar o rendimento gerado através do comércio eletrónico. In: DUARTE, Rui Pinto, et al. (Comissão organizadora) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Carlos Ferreira de Almeida*, volume IV. Coimbra: Almedina, 2011, p. 568.

tributação tem de existir possibilidade de contribuir, sendo esta capacidade observada tanto no comércio tradicional como no comércio eletrónico, logo não existe aqui alguma distinção que possa levar à sua não tributação. Quanto ao segundo, o princípio da neutralidade fiscal, assenta na ideia de o aspeto final influenciar o menos possível as escolhas do contribuinte. *In casu*, a não tributação do comércio eletrónico iria obstar a uma escolha isenta por parte do consumidor, podendo este optar pelo comércio eletrónico caso não incidisse sobre o mesmo qualquer espécie de tributos<sup>36</sup>.

Como tal, na nossa opinião, o comércio eletrónico deve continuar a ser objeto de tributação por parte dos diversos Estados e pese embora a sua efetivação seja imbuída de inúmeras dificuldades, estas não devem obstar a que os Estados, bem como as entidades supranacionais, procurem a fórmula mais adequada ao fito de uma mais justa tributação deste novo tipo de comércio, não escolhendo um caminho de facilitismo que poderia apresentar consequências irreversíveis para as empresas que operem num “mercado não eletrónico”.

### 2.1.3. A dupla tributação

Uma das características da globalização económica é, precisamente, a liberdade de circulação de pessoas, acrescida da possibilidade de prestar serviços ou desempenhar funções em outro território. Esta novidade traz consigo uma dificuldade acrescida para aferir o local dos rendimentos o que, não raras vezes, promove uma tributação no local de residência do contribuinte e no local da prestação desse serviço ou do desempenho das funções contratadas.

Deste modo, as legislações internas, bem como as diversas Convenções de Dupla Tributação (CDT), consideram “como elementos relevantes de conexão com o território já não aspectos objectivos ou reais, como no passado,

---

<sup>36</sup> PIRES, Rita Calçada. O comércio electrónico como realidade económica e fiscal – A necessidade de tributar o rendimento gerado através do comércio electrónico. In: DUARTE, Rui Pinto, et al. (Comissão organizadora) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Carlos Ferreira de Almeida*, volume IV. Coimbra: Almedina, 2011, pp. 569-570.

mas elementos subjetivos diversos da nacionalidade<sup>37</sup>, ou seja, a sede, o domicílio ou a residência do contribuinte<sup>38</sup>”.

De acordo com essas mesmas convenções, constatamos que, no caso em que se observem situações de dupla tributação, o ónus de limitar ou eliminar esta situação incide sobre o Estado de residência do titular desses rendimentos, conforme nos refere Nabais<sup>39</sup>. Como tal, aos Estados cabe “unilateral ou convencionalmente prevenir ou eliminar a dupla tributação<sup>40</sup>” de modo a não dissuadir a obtenção de rendimento no exterior pelos seus nacionais ou no seu próprio território quanto a cidadãos estrangeiros.

Quanto à prestação de serviços que, não raras vezes, é efetuada num país diferente da nacionalidade do executante, observamos que, por regra<sup>41</sup>, os valores aferidos são tributados no país onde a mesma é realizada.

## 2.2. Novas fontes do Direito Tributário

Inerente à globalização surge um alargamento das fontes do Direito Tributário. Hoje os tributos são regulados não somente pelas legislações nacionais mas também por regulamentos e orientações emanadas por organizações supranacionais. Estas novas normas surgem, muitas vezes, sem qualquer interferência direta do legislador nacional, sendo dotadas de um carácter geral e abstrato e que, por conseguinte, observam uma marcada influência nos diversos ordenamentos jurídicos

Entre estas novas fontes encontramos diretrizes emanadas pela UE que, não obstante não provirem de uma intervenção direta do legislador nacional, são dotadas de coercibilidade, cuja aplicação se verifica nos diversos Estados membros da União. A seu lado encontramos a jurisprudência do TJUE que assume, cada vez com maior preponderância, uma posição entre as fontes de

---

<sup>37</sup> Cfr. art.13º da Lei Geral Tributária.

<sup>38</sup> NABAIS, José Casalta. *Introdução ao Direito fiscal das empresas*. Coimbra: Almedina,2013, p.73.

<sup>39</sup> NABAIS, José Casalta. *Introdução ao Direito fiscal das empresas*. Coimbra: Almedina,2013, p.76.

<sup>40</sup> PIRES, Manuel. Internacionalização e tributação aspectos introdutórios. In: PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada (coordenação), *Internacionalização e Tributação*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2012, p. 14.

<sup>41</sup> Nem sempre a regra é observada conforme podemos constatar após uma observação do art. 6º, nºs 6 a 12 do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA).



Direito Tributário dos diversos Estados<sup>42</sup>. De facto, o TJUE, embora não seja uma fonte de Direito direta, consegue, com as suas decisões, eliminar ou alterar certas normas existentes nos diversos ordenamentos jurídicos dos Estados membros. Verificamos que as normas tributárias dos diversos Estados sofrem alterações através de uma intervenção do TJUE o que, no nosso entender, atribui uma intervenção legislativa da parte daquele embora a mesma seja efetuada por uma via negativa, ou seja, não através da feitura de novas normas mas sim pela eliminação ou adequação de normas já existentes a um direito uniformizado por parte da UE. Esta intervenção do TJUE cumpre com uma visão europeísta através da remoção dos obstáculos e promovendo uma Europa desprovida de fronteiras nacionais<sup>43</sup>, objetivo que não sendo uma tarefa fácil e longe de estar concluída, conta com a preciosa ajuda jurisprudencial.

Esta orientação é acompanhada por alguma parte da doutrina, nomeadamente Palma & Lobo<sup>44</sup>, que consideram que no caso do TJUE se verifica uma intervenção pela via “negativa” pois, com as suas decisões, tem vindo a desempenhar “ um papel demolidor dos aspetos dos sistemas fiscais nacionais incompatíveis com o direito comunitário<sup>45</sup>”. Entendemos que a UE, não sendo totalmente bem sucedida pela via legislativa, “opta” pela via jurisprudencial como uma “solução” harmonizadora.

No entanto tal harmonização não é totalmente conseguida pois, apesar destas ações do TJUE, não se segue a adequada construção legislativa por parte dos órgãos políticos e legislativos da UE o que permite aos Estados membros protelarem a plena harmonização fiscal por parte da UE<sup>46</sup>.

Devemos ainda considerar outras fontes, como são, nomeadamente, as convenções de eliminação de dupla tributação, bem como os princípios

---

<sup>42</sup> CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel e CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario, *Anuario da Faculdade de Direito da Universidade da Coruña*, volume 6. 2002, p. 192.

<sup>43</sup> PIRES, Manuel. Internacionalização e tributação aspectos introdutórios. In: PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada (coordenação), *Internacionalização e Tributação*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2012, p. 14.

<sup>44</sup> PALMA, Clotilde Celorico e LOBO, Carlos Baptista. Limitações Internacionais à Definição da Política Fiscal Nacional. In: MIRANDA, Jorge, et al. (comissão organizadora). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, volume II- Economia, finanças públicas e Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 107.

<sup>45</sup> O texto original dos autores, foi elaborado em 2007, daí a utilização do termo comunitário.

<sup>46</sup> NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no quadro da integração Europeia. In: *Nos 20 anos do Código das Sociedades Comerciais. Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier*, volume II. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 1049.

orientadores do Comité Fiscal da OCDE e ainda os diversos preceitos da Organização Mundial do Comércio (OMC) ou do FMI<sup>47</sup>. Apesar de estas fontes não terem um carácter vinculativo, pelo facto de serem oriundas de um órgão sem poder legislativo, a sua não observância implica a aplicação de contra medidas por parte dos outros Estados membros aderentes a essas mesmas organizações internacionais<sup>48</sup>.

Nabais<sup>49</sup> utiliza uma ideia extremamente curiosa mas bem demonstrativa da subjugação dos Estados a estas novas fontes. Diz-nos o autor que “efectivamente, bem podemos dizer que os Estados, ao mesmo tempo que trancam a porta da frente a fim de não abrirem mão de mais competências fiscais a favor da União, descuram totalmente a porta de trás através da qual podem entrar os diversos protagonistas das referidas vias alternativas de harmonização”.

### 2.3. O fim da soberania fiscal?

Num mundo em constantes mudanças e com o espectro da globalização bem vincado, os Estados vêm a sua soberania posta em causa, nomeadamente a sua soberania económica, devido a uma, cada vez, maior dependência dos vários Estados entre si bem como de organizações supranacionais a que pertencem.

Nos melhores ensinamentos de Canotilho, “soberania, em termos gerais e no sentido moderno, traduz-se num poder supremo no plano interno e num poder independente no plano internacional<sup>50</sup>”. (nosso sublinhado). Transportando esta conceção para o direito tributário, entendemos que a soberania fiscal de um Estado assenta na capacidade de legislar sobre tributos de uma forma independente e sem influências exteriores. Essa soberania fiscal, não obstante ainda ser reconhecida pelo direito internacional, parece-

---

<sup>47</sup> Apontamos como exemplo as “40 recomendações” do Comité Fiscal da OCDE.

<sup>48</sup> Colocação em listas negras, sanções económicas entre outros, cfr. CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel e CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario, *Anuario da Faculdade de Dereito da Universidade da Coruña*, volume 6. 2002, p. 193.

<sup>49</sup> NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no quadro da integração Europeia. In: *Nos 20 anos do Código das Sociedades Comerciais. Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier*, volume II. Coimbra: Coimbra Editora, 2007, p. 1049.

<sup>50</sup> CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2003, pp. 89-90.

nos, no presente, não poder ser encarada como absoluta. Hoje, os Estados observam determinadas limitações na altura de definir a sua política fiscal<sup>51</sup>, o que obsta a uma liberdade absoluta na feitura de normas tributárias.

O aparecimento de organizações internacionais, como a OMC ou a OCDE, ou regionais, como a UE, todas com características de organismos supranacionais, colocam em causa essa mesma soberania pois limitam a independência de legislar sobre questões tributárias<sup>52</sup>. É de salientar que os Estados observam condicionalismos por parte destes organismos na altura de decidir sobre a aplicação de determinada norma tributária. Como nos refere Domingos<sup>53</sup>, a aplicação de normas de integração económica contendem com regras clássicas das soberanias nacionais. Assim verificamos que estas têm tendência a ser suprimidas para que as novas normas de carácter geral tenham aplicação nos diversos ordenamentos jurídicos.

Constatamos, deste modo, que as políticas tributárias dos diversos estados estão sujeitas a um condicionalismo das instituições supranacionais e que, hodiernamente, o legislador nacional está mais vinculado à observação das instruções que aquelas emanam do que aos princípios que historicamente orientaram o Direito Tributário.

No caso de Portugal, e devido à sua integração na UE, observamos uma cada vez maior intervenção do legislador europeu que abrange também as matérias tributárias. A UE, com o fito de uma aplicação homogénea das normas fiscais a todos os seus Estados membros, elabora normas que são, posteriormente, transpostas para os diversos ordenamentos jurídicos nacionais e que contam com uma intervenção mínima do legislador nacional<sup>54</sup>.

---

<sup>51</sup> PALMA, Clotilde Celorico e LOBO, Carlos Baptista. Limitações Internacionais à Definição da Política Fiscal Nacional. In: MIRANDA, Jorge, et al. (comissão organizadora). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, volume II- Economia, finanças públicas e Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 101.

<sup>52</sup> SANTOS, António Carlos. As ciências Sociais e Humanas e a Fiscalidade: o olhar da ciência política. In: SANTOS, António Carlos e LOPES, Cidália Maria da Mota. (coordenação). *Fiscalidade outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013, p. 29.

<sup>53</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de Resolução de Conflitos Tributários: Novas tendências dogmáticas* (tese não publicada), 2014, p. 19.

<sup>54</sup> COELHO, José Manuel. Essai sur le concept de souveraineté fiscale dans un monde en mutation. In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume I*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 804.

De acordo com Coelho<sup>55</sup> a harmonização é adstrita à tributação indireta, como previsto em algumas normas do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE)<sup>56</sup>, sendo que os demais aspetos são tratados em normas de carácter geral<sup>57/58</sup>. A harmonização fiscal não é propriamente o escopo da UE mas torna-se um meio para atingir a harmonização noutros vetores como, por exemplo, a criação do mercado único europeu.

Pese embora não seja um dos objetivos da UE, o facto é que esta convergência de normas é, atualmente, uma realidade assim como as diversas orientações e diretivas destinadas aos vários Estados membros o que, no nosso entendimento, e pelas razões já elencadas, promove uma perda de soberania fiscal. Acreditamos que o poder político observa uma intensa sujeição à realidade económica global, sustentando essa apreciação nas muitas das opções políticas que são condicionadas por fatores económicos como a competitividade ou a necessidade de captação de investimento exterior e ainda nas orientações de entidades supranacionais com vista à regulação dos mercados financeiros. Embora, formalmente, os Estados (ainda) sejam detentores do poder exclusivo de tributar nos seus territórios entendemos que estamos perante um poder condicionado por diversos fatores o que nos leva a questionar a independência necessária para a consideração de uma soberania fiscal.

### 3. Portugal e a globalização económica

#### 3.1. A adequação a uma nova realidade

Portugal encontra-se, ainda hoje, numa situação de forte instabilidade económica, reflexo também da conjuntura internacional, atravessando um dos períodos mais complicados na sua história recente. A economia nacional

---

<sup>55</sup> COELHO, José Manuel. Essai sur le concept de souveraineté fiscale dans un monde en mutation. In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume I*. Coimbra: Almedina, 2013, pp. 807-808.

<sup>56</sup> Tomemos como exemplo o art. 93º do TFUE.

<sup>57</sup> Cfr. art. 94º do TFUE.

<sup>58</sup> PALMA, Clotilde Celorico e LOBO, Carlos Baptista. Limitações Internacionais à Definição da Política Fiscal Nacional. In: MIRANDA, Jorge, et al. (comissão organizadora). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, volume II- Economia, finanças públicas e Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2010, p. 103.

demonstra evidentes dificuldades em recuperar, sendo que o próprio contexto económico internacional não colabora na prossecução desse objetivo<sup>59</sup>. Tal situação não deixa de ser mais um sintoma demonstrativo da globalização e dos efeitos que os acontecimentos internacionais projetam sobre os diversos Estados e, subsequentemente, sobre as suas economias. Dessa crise económica e financeira resultaram vários ajustes por parte do Governo português relativamente a questões de âmbito económico-financeiro, condicionados pelas instruções provenientes das entidades integrantes da “Troika<sup>60</sup>”.

O Direito Tributário não observa um carácter de exceção e, no que tange a tributos, observamos substanciais alterações demonstrativas da interferência exterior numa matéria até há pouco tempo considerada como exclusiva do Estado. Efetivamente, também o nosso país está sujeito aos efeitos da globalização como podemos verificar com a promoção de alterações ao sistema tributário condicionadas por orientações e decisões das entidades que nos prestaram auxílio financeiro. Sujeito a esta intervenção da “Troika”, o caso de Portugal torna-se, deste modo, um exemplo evidente de sujeição de um Estado a orientações de entidades supranacionais.

A integração de Portugal na UE trouxe uma óbvia permeabilidade à influência desta instituição, empenhada numa uniformização nos mais diversos setores económico-sociais. *In casu*, observamos uma, cada vez maior, interferência da UE também em matéria de âmbito tributário. O Direito Europeu ganha uma maior influência nos contornos do Direito Tributário Português embora com uma predominante orientação para os impostos indiretos pois, no que tange à tributação direta, encontramos ainda uma ampla margem de discricionariedade permitida aos Estados membros, não existindo, desde já, uma aproximação evidente entre os vários membros da União. Acreditamos

---

<sup>59</sup> MOREIRA, Tiago Moreira e MATOS, Francisco Cabral. “Um Portugal em busca da Competitividade perdida”. In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume II*. Coimbra: Almedina, 2013, p.867.

<sup>60</sup> A troika é formada por três elementos, a saber: a Comissão Europeia, o Banco Central Europeu e o Fundo Monetário Internacional.

que tal facto decorre de ainda não encontrarmos no TFUE a contemplação de normas adequadas aos mesmos<sup>61</sup>.

No entendimento de Moreira & Matos, é vital para a competitividade de Portugal, inserido que está num contexto de economia global, existir um sistema fiscal dotado de eficiência de modo a captar os investimentos societários<sup>62</sup>.

Entendemos que a recuperação da economia nacional passa por uma correta delineação do sistema fiscal em consonância com a observação de uma eficaz política fiscal externa, que, de acordo com os melhores ensinamentos de Nabais<sup>63</sup>, assenta em três pilares, a saber: as inúmeras CDT<sup>64</sup> em vigor, bem como outras assinadas ou em negociação; a criação de normas com o fito de eliminar a dupla tributação<sup>65</sup>; um sistema de incentivos fiscais às empresas<sup>66</sup>.

Mais do que nunca, a competitividade entre os Estados passa também por uma política tributária eficiente. Para se dotar o sistema tributário dessa mesma eficiência, condição preponderante para que muitas vezes determinadas sociedades condicionem os seus investimentos a determinado território, devemos ter em atenção os condicionalismos atuais da globalização e verificar que as normas tributárias existentes já não se coadunam com as necessidades inerentes a um sistema tributário em renovação.

Nesse seguimento, observamos algumas alterações no sistema tributário português, nomeadamente em questões processuais, que podem, efetivamente, proceder a uma maior eficácia desse sistema tornando-o mais

---

<sup>61</sup> MOREIRA, Tiago Moreira e MATOS, Francisco Cabral. "Um Portugal em busca da Competitividade perdida". In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume II*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 868.

<sup>62</sup> MOREIRA, Tiago Moreira e MATOS, Francisco Cabral. "Um Portugal em busca da Competitividade perdida". In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume II*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 869.

<sup>63</sup> NABAIS, José Casalta. Investir e tributar: uma relação simbiótica? In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume I*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 748.

<sup>64</sup> Nomeadamente com os países integrantes da OCDE, bem como com países da CPLP.

<sup>65</sup> Cfr. art. 81º do Código do Imposto sobre o Rendimento Singular (CIRS) e art. 91º do Código do Imposto sobre o Rendimento Coletivo (CIRC).

<sup>66</sup> Elencados no Estatuto dos Benefícios Fiscais (EBF) e no Código Fiscal do Investimento (CFI).

apelativo não só para o investimento estrangeiro mas inclusivamente para as sociedades nacionais.

### **3.2. A “privatização” do Direito Tributário Português**

Inerente à globalização económica surgiram diversas alterações nos comportamentos dos Estados, nomeadamente de índole tributária. Mais do que nunca, observamos uma intervenção direta nas atividades económicas por parte do Estado<sup>67</sup> comportando-se como um verdadeiro particular nas relações com outros agentes económicos.

Observamos, atualmente, uma nova orientação no nosso sistema tributário definida por configurações próprias de um modelo subjetivista. Este modelo implica uma, cada vez, maior participação do contribuinte, ao contrário do sucedido ao longo da nossa história em que a Administração se caracterizava por um modelo objetivista.

Este novo paradigma, que assenta numa relação mais próxima entre o Estado e o contribuinte, trouxe com ele, essencialmente, duas modificações substanciais com repercussões no nosso ordenamento jurídico e que consistem, por um lado, numa privatização do procedimento tributário e, por outro, na possibilidade de recurso a meios de resolução alternativa de litígios, nomeadamente através da arbitragem tributária.

#### **3.2.1. A “privatização” do Procedimento Tributário**

Uma alteração substancial no ordenamento jurídico português, em questões tributárias, diz respeito à entrega a entidades privadas de tarefas anteriormente consideradas como exclusivas do poder administrativo. A desoneração destas responsabilidades por parte da AT enquadra-se não só numa política de maior celeridade e eficácia por parte dos serviços tributários mas também numa aproximação ao contribuinte.

---

<sup>67</sup> No entendimento de Ribeiro, esta intervenção direta “ocorre quando o Estado atua na atividade económica como agente económico, ou seja, passa a ser sujeito de direito, como se fosse um particular”. RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre as Medidas Fiscais estabelecidas para fazer frente às crises económicas e as repercussões no Desenvolvimento Económico. In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume II*. Coimbra: Almedina, 2013, p. 226.

Numa verdadeira demanda por uma desadministrativização do sistema tributário, a AT alarga, também, esta privatização da administração tributária a matérias de fiscalização tributária ao colocar na esfera de particulares a responsabilidade de declarar, nomeadamente, rendimentos ou contratos pertencentes a terceiros, manifestando, nas palavras de Rocha<sup>68</sup> uma “indesmentível tendência para a devolução a favor de entidades privadas de competências que tradicionalmente eram exercidas por entidades e órgãos administrativos”.

Assistimos, também, à realização de determinados procedimentos tributários por parte de entes privados nomeadamente a autoliquidação por parte do contribuinte bem como a previsão de retenção na fonte dos impostos sobre o rendimento que consubstancia uma situação de substituição tributária. Portugal encaminha-se para um modelo de gestão tributária diferente do que foi seu apanágio ao longo de uma, já longa, história. Este modelo, de carácter subjetivista, remete-nos para uma maior aproximação a um modelo de gestão anglo-saxónico caracterizado por uma maior colaboração entre o contribuinte e a AT<sup>69</sup>.

No que tange à intervenção do contribuinte que, na senda de Pires<sup>70</sup> pode ser considerada como fundamental para a obtenção de receita bem como para um aumento de confiança entre as partes, devemos referir que nem sempre é fácil de concretizar eficazmente a mesma, muito devido à enorme dificuldade de interpretação das normas tributárias. Como nos bem refere Domingos<sup>71</sup>, essa complexidade “tem efeitos comunicantes à sua linguagem, à lei tributária”. Nos seus melhores ensinamentos, o autor refere que para uma correta interpretação das normas em causa, um contribuinte deveria deter conhecimento de ciências jurídicas, económicas e contabilísticas<sup>72</sup> o que,

---

<sup>68</sup> ROCHA, Joaquim Freitas. *A desestadualização do Direito Tributário. Em particular, a privatização do procedimento e a arbitragem*, 2011, pp. 1-2.

<sup>69</sup> Este modelo anglo-saxónico opõe-se a um modelo continental, onde a colaboração entre o contribuinte e o Estado não é tão vinculada e onde a tributação assenta na declaração dos factos por parte do contribuinte, sendo que a AT se encarrega de apurar e liquidar o tributo em causa.

<sup>70</sup> PIRES, Manuel. Internacionalização e tributação aspectos introdutórios. In: PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada (coordenação), *Internacionalização e Tributação*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2012, p.16.

<sup>71</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de Resolução de Conflitos Tributários: Novas tendências dogmáticas* (tese não publicada), 2014, p. 19.

<sup>72</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de Resolução de Conflitos Tributários: Novas tendências dogmáticas* (tese não publicada), 2014, p. 20.



adquirindo como referência um padrão médio, não se torna fácil de encontrar na generalidade da população. Esta dificuldade de interpretação tende a promover um, cada vez maior, incumprimento (in)voluntário das obrigações tributárias por parte dos contribuintes parcamente esclarecidos sobre o teor das normas.

Estes incumprimentos, além de penalizar o erário público devido ao avolumar de créditos tributários por cobrar, têm promovido um avolumar da pendência de casos nos tribunais o que, por sua vez, torna a decisão desses processos mais morosa e, não raras vezes, inconsequente, o que nos leva à análise efetuada no ponto infra. Acrescentamos que estas ocorrências determinam um entrave ao fito de estabelecer um sistema fiscal simples, propiciador de segurança e de confiança legítima do contribuinte que, na senda de Pires<sup>73</sup>, consideramos essenciais para a transparência exigível num sistema tributário o qual, ainda hoje e de acordo com os ensinamentos de Campos<sup>74</sup>, continua a ser alvo de desconfiança por parte do contribuinte acompanhado por “uma rejeição generalizada dos impostos pela sociedade”.

### 3.2.2. A Arbitragem Tributária

A possibilidade de recurso à arbitragem em questões de âmbito tributário sempre esteve vedada numa ideia baseada na premissa que somente os tribunais do Estado tinham competência para proceder ao controlo de uma atividade tão nuclear como aquela que gere as taxas e impostos de uma nação e caracterizada pela observância de uma posição de supremacia do Estado no uso do seu *ius imperii* para com os particulares na qualidade de contribuintes. Domingos<sup>75</sup> acrescenta ainda que a ideia de um discurso dogmático em prol da implementação da arbitragem no sistema tributário português, barrava na interpretação do princípio da indisponibilidade do crédito tributário.

---

<sup>73</sup> PIRES, Manuel. Internacionalização e tributação aspectos introdutórios. In: PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada (coordenação), *Internacionalização e Tributação*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2012, p.16.

<sup>74</sup> [CAMPOS, Diogo Leite de. As garantias constitucionais dos contribuintes.](#) In: CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Lições de fiscalidade, vol. I – Princípios gerais e fiscalidade interna*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 139.

<sup>75</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. Ensayo acerca de las características estructurales del sistema de arbitraje tributário português. In: *Impuestos – Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia tributaria*, ano 30, nº 6, 2014, p. 42.

A maior colaboração entre a AT e os contribuintes, apesar de efetuada como o fito de promover uma maior eficiência e equidade do sistema tributário, trouxe um maior número de litígios entre os intervenientes. Efetivamente, a Administração ao abandonar a posição de supremacia ao mesmo tempo que permite e utiliza a colaboração dos contribuintes, corre o risco que estes façam uso dos meios administrativos e judiciais disponíveis para defenderem os seus interesses subjetivos.

Esta ideia é corroborada por Domingos, quando refere que uma série de fatores proporcionou a abertura destas matérias à arbitragem, nomeadamente a “mudança do paradigma quanto ao modo de exercício dos poderes da Administração”, bem como uma notória incapacidade dos tribunais judiciais para resolver os conflitos enunciados<sup>76</sup>. Para combater esta dificuldade, o Governo português promoveu a possibilidade de recorrer a tribunais arbitrais, decisão ancorada no preceito constitucional previsto no art. 209º, nº 2 da nossa lei basilar e que nas palavras de Figueiras<sup>77</sup>, decorre de um contágio de um novo paradigma de justiça no Direito Administrativo. Esta alteração no panorama da justiça tributária, no entendimento de Martins<sup>78</sup>, seria uma realidade supérflua ou desnecessária caso os tribunais do Estado tivessem capacidade de resposta para garantir os direitos e interesses legalmente protegidos dos contribuintes. Não obstante este entendimento, o autor encara positivamente a admissão da arbitragem propugnando que a mesma não põe em causa, entre outros, o princípio da indisponibilidade dos créditos tributários.

A arbitragem tributária, instituída pelo DL nº 10/2011, de 20 de janeiro<sup>79</sup>, e legitimada pela Constituição da República Portuguesa (CRP)<sup>80</sup>, surge assim com o grande objetivo de dotar o contribuinte com um reforço de garantia dos seus direitos e interesses legalmente protegidos não olvidando a promoção de uma maior celeridade de resolução dos litígios emergentes entre os contribuintes e a AT. Pese embora a relevância dos objetivos elencados,

---

<sup>76</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de Resolução de Conflitos Tributários: Novas tendências dogmáticas* (tese não publicada), 2014, p. 419.

<sup>77</sup> FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo. *Arbitragem em matéria tributária: à semelhança do modelo administrativo?*, 2011, p. 116.

<sup>78</sup> MARTINS, Jesuíno Alcântara. As garantias processuais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Lições de fiscalidade, vol. I – Princípios gerais e fiscalidade interna*. Coimbra: Almedina, 2014, p. 547.

<sup>79</sup> Redação dada pela Lei nº 66- B/2012, de 31 de dezembro.

<sup>80</sup> Cfr. art. 209º, nº2 da CRP.

parece-nos que, ao momento, o seu fito primordial prende-se com a redução de processos nos Tribunais Administrativos e Fiscais (TAF)<sup>81</sup>, numa aproximação a uma exigência da Troika que incidia sobre a redução de processos pendentes no nosso ordenamento jurídico. Os tribunais arbitrais passam, deste modo, a deter competência para apreciar um elenco de atos, que nos aparece no art. 2º do predito Decreto<sup>82</sup> e que, até à data, eram da exclusiva jurisdição dos tribunais do Estado.

Devemos referir que a gestão da arbitragem tributária está adstrita ao Centro de Arbitragem Administrativa (CAAD)<sup>83</sup> que, pese embora esteja sob a égide do Conselho Superior dos TAF, funciona a partir de uma instituição privada sem fins lucrativos<sup>84</sup>, o que, salvo melhor opinião, é a demonstração fáctica da adaptação a uma vertente privatizada do Direito Tributário. Permite-se, deste modo, a possibilidade de interferência de entidades privadas na resolução de conflitos numa área tão basilar do poder público como é a temática dos tributos. (nosso sublinhado)

Numa análise ao âmbito de aplicação concordamos com Domingos<sup>85</sup> quando o autor aponta alguma incoerência por parte do legislador aquando da exclusiva vinculação da Direção Geral dos Impostos (DGI) e da Direção Geral das Alfandegas (DGA)<sup>86</sup> à jurisdição do CAAD<sup>87</sup>. Defende o autor, posição que acompanhamos, que esta vinculação deveria ser extensiva a outras entidades com competências no domínio tributário, nomeadamente as Autarquias e a Segurança Social. Defendemos essa mesma posição pelo facto de considerarmos que os litígios emergentes de relações tributárias com estas entidades serem também passíveis de uma resolução mais célere por parte dos tribunais arbitrais, potenciando assim ainda mais o intuito do Decreto-Lei nº

---

<sup>81</sup> Cfr. preâmbulo do Decreto-Lei nº 10/2011, de 20 de janeiro.

<sup>82</sup> Nomeadamente a declaração de ilegalidade de atos de liquidação de tributos de autoliquidação, de retenção na fonte e de pagamento por conta, bem como de atos de fixação da matéria tributável quando não dê origem à liquidação de qualquer tributo, de atos de determinação da matéria coletável e de atos de fixação de valores patrimoniais.

<sup>83</sup> Pode ser consultado em: <http://www.caad.org.pt/tributaria1-2.php>.

<sup>84</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de Resolução de Conflitos Tributários: Novas tendências dogmáticas* (tese não publicada), 2014, p. 427.

<sup>85</sup> DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de Resolução de Conflitos Tributários: Novas tendências dogmáticas* (tese não publicada), 2014, pp. 427-429.

<sup>86</sup> Agora fundidas na AT.

<sup>87</sup> Através da Portaria nº 112-A/2011, de 22 de março.

10/2011, de dotar o contribuinte com mecanismos eficazes para a garantia dos seus direitos.

Acrescenta ainda Domingos que a limitação estabelecida quanto ao valor<sup>88</sup> não se justifica pelo facto de ser precisamente em causas de maior valor, e conseqüentemente com um grau de complexidade superior, que a especial experiência dos árbitros destinados a decidir sobre estas questões se torna mais pertinente.

Não deixando de compreender a posição assumida pelo autor, compreendemos, no entanto, a decisão do legislador. Resta saber se a mesma deriva do facto de pretender salvaguardar uma última exclusividade do poder público sobre estas matérias ou, numa perspetiva experimental, se foi toada com o fito de uma observação e análise de resultados demonstrativos da arbitragem entretanto realizada, para que mais tarde, caso a experiência for bem sucedida, esse alargamento seja total e abarque um maior número de litígios.

## Conclusão

A sociedade assiste a uma globalização com efeitos irreversíveis. O mundo está mais pequeno, estamos mais perto de tudo e de todos. A informação é partilhada em segundos, as pessoas deslocam-se para sítios distantes num curto espaço de tempo e por um custo reduzido. A globalização como a conhecemos também tem contornos económicos que indubitavelmente têm repercussões no sistema tributário de cada país.

Ao longo deste estudo, observámos que em contraponto com o sucedido anteriormente, em que os Estados delimitavam a sua política tributária em função do princípio da territorialidade, hodiernamente, a elaboração legislativa de cada país é enredada por contornos de uma maior complexidade. Esse facto deriva, essencialmente, da globalização e da conseqüente interação dos vários ordenamentos jurídicos no que tange a transações comerciais bem como das movimentações constantes de pessoas, bens, serviços e capitais.

Com a crescente e, salvo melhor opinião, irreversível globalização económica, o Direito Tributário vê-se confrontado com novos fenómenos, como

---

<sup>88</sup> Cfr. Art. 3º da Portaria nº 112-A/2011.

são, nomeadamente, a concorrência fiscal prejudicial, derivada da necessidade de captação de investimento por parte dos diversos Estados, ou o surgimento de novos problemas de tributação associados à liberdade de movimentação de pessoas e bens, ou seja a dupla tributação de rendimentos associada a indivíduos nacionais de um Estado que desenvolvem atividade noutro país. Para obstar a que tal suceda, os diversos Estados adotaram diversas convenções para evitar esta mesma dupla tributação, bem como para inibir que os contribuintes consigam esconder total ou parcialmente os seus rendimentos.

Inerente à globalização surge uma exponencial dinamização do comércio eletrónico que, se por um lado, é um universo de soluções para os comerciantes bem como para os consumidores que ganham uma infindável capacidade de escolha de bens e serviços a uma escala mundial, por outro, é uma dificuldade acrescida para a tributação a realizar pelos Estados devido às características deste género de comércio. A sua desmaterialização e anonimato, acompanhado pela facilidade de movimentação dos intervenientes, complicam, de sobremaneira, a intervenção dos diversos sistemas tributários dos vários Estados.

Com todas estas alterações os sistemas tributários tradicionais deixam de ser eficazes. Observamos o aparecimento de diversas normas de carácter supranacional que vêm regular ou simplesmente orientar a legislação dos sistemas tributários dos diversos países o que, na nossa opinião, consubstancia uma perda de soberania fiscal. De facto, deixamos de observar uma efetiva independência daqueles na feitura da sua legislação tributária.

Também Portugal se adequou à globalização económica. O nosso país encontra-se numa situação que podemos definir como uma “privatização do Direito Tributário”. Este ramo do Direito tem vindo a adaptar-se a uma nova realidade sócio económica, consciente de que o sistema tributário em vigor não se coaduna com os novos desafios que a globalização económica trouxe. Portugal adota, cada vez mais, um sistema de cariz subjetivista, no qual o contribuinte tem um papel mais preponderante, colaborando ativamente no processo tributário.

Hoje, em muitos tributos, é o contribuinte que, fazendo uso da figura da autoliquidação, promove a sua própria tributação desonerando o Estado dessa mesma responsabilidade. Esta desoneração é observada também em âmbito

de fiscalização tributária com a atribuição do Estado a terceiros, particulares, da responsabilidade de declarar rendimentos entre outras situações de índole tributária.

Um sintoma ainda mais evidente desta “privatização” é o surgimento da arbitragem tributária. Uma verdadeira viragem no modo de exercício dos poderes da Administração Tributária. O legislador, consciente da incapacidade dos tribunais judiciais, promove o aparecimento da arbitragem com o fito de uma maior eficácia na resolução de conflitos dos contribuintes com a Administração e uma diminuição da pendência de casos nos nossos tribunais.

Hoje, a globalização parece-nos de tal modo irreversível que os Estados seguiram o único caminho possível, numa adaptação a uma nova realidade, permitindo uma intromissão nos seus sistemas tributários e alargando a sua esfera de participação aos particulares. Com a evolução vem obrigatoriamente a adaptação e também em âmbito tributário os Estados tiveram que prescindir da sua independência para que a captação de tributos não seja demasiadamente prejudicada pelas circunstâncias que a globalização proporciona.

Mais do que nunca consideramos que o poder político está condicionado a um poder económico-financeiro pois, como observado com a redação deste estudo, são efetivamente as contingências económicas que definem, no caso sob apreço, as opções de legislar em matérias tributárias até hoje encaradas como um dos últimos bastiões da propalada independência e soberania estatal que hoje, salvo melhor entendimento, parece-nos efetivamente colocada em causa.

## Referências Bibliográficas

CAAMAÑO ANIDO, Miguel Ángel e CALDERÓN CARRERO, José Manuel. Globalización económica y poder tributario: ¿hacia un nuevo derecho tributario, *Anuario da Facultade de Dereito da Universidade da Coruña*, volume 6. 2002 [consultado 22 dezembro 2014] pp.179-209. Disponível em: <http://ruc.udc.es/handle/2183/2156>.

CANOTILHO, J.J. Gomes. *Direito Constitucional e Teoria da Constituição*, 7ª edição. Coimbra: Almedina, 2003. ISBN: 9789724021065.

CALDERÓN CARRERO, José Manuel. La globalización económica y su incidència sobre el derecho financiero y tributario: ¿implicaciones sobre la protección de los bienes jurídicos globales?, *Anuario de la Facultad de Derecho de la UAM*, volume 16, 2012 [consultado 08 janeiro 2015], pp. 337-365. Disponível em: <https://www.uam.es/otros/afduam/pdf/16/JoseManuelCalderonCarrero.pdf>.

[CAMPOS, Diogo Leite de. As garantias constitucionais dos contribuintes.](#)

In: CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Lições de fiscalidade, vol. I – Princípios gerais e fiscalidade interna*. Coimbra: Almedina, 2014, pp. 121-150. ISBN: 9789724056296.

COELHO, José Manuel. Essai sur le concept de souveraineté fiscale dans um monde en mutation. In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume I*. Coimbra: Almedina, 2013. pp. 797-809. ISBN: 9789724049014.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. Ensayo acerca de las características estructurales del sistema de arbitraje tributário português. In: *Impuestos – Revista de Doctrina, Legislación y Jurisprudencia tributaria, ano 30, nº 6*, 2014. pp 41-53.

DOMINGOS, Francisco Nicolau. *Os métodos alternativos de Resolução de Conflitos Tributários: Novas tendências dogmáticas* (tese de doutoramento não publicada), 2014.

FIGUEIRAS, Cláudia Sofia Melo. *Arbitragem em matéria tributária: à semelhança do modelo administrativo?*, 2011. [consultado 08 janeiro 2016]. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1822/19318>

LEROY, Marc. Sociologia da decisão financeira pública. In: SANTOS, António Carlos e LOPES, Cidália Maria da Mota (coordenação). *Fiscalidade outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013. pp. 47-84. ISBN: 9789727887750.

MACHADO, Jonátas e COSTA, Paulo Nogueira. *Curso de Direito Tributário*, 2ª edição. Coimbra: Coimbra Editora, 2012. ISBN: 9789723220933.

MARTINS, Jesuíno Alcântara. As garantias processuais dos contribuintes. In: CATARINO, João Ricardo e GUIMARÃES, Vasco Branco (coord.). *Lições de fiscalidade, vol. I – Princípios gerais e fiscalidade interna*. Coimbra: Almedina, 2014, pp. 495-550. ISBN: 9789724056296.

MOREIRA, Tiago Moreira e MATOS, Francisco Cabral. “Um Portugal em busca da Competitividade perdida”. In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume II*. Coimbra: Almedina, 2013. pp. 867-884. ISBN: 9789724049021.

NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no quadro da integração Europeia. In: *Nos 20 anos do Código das Sociedades Comerciais. Homenagem aos Profs. Doutores A. Ferrer Correia, Orlando de Carvalho e Vasco Lobo Xavier, volume II*. Coimbra: Coimbra Editora, 2007. pp. 1025-1056. ISBN: 9789723215489.

NABAIS, José Casalta. *Introdução ao Direito fiscal das empresas*. Coimbra: Almedina, 2013. ISBN: 9789724053035.

NABAIS, José Casalta. Investir e tributar: uma relação simbiótica? In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume I*. Coimbra: Almedina, 2013, pp. 743-767. ISBN: 9789724049014.

PADIAL, Ignacio Cruz. Globalización económica: sinónimo de desnaturalización. In: *Cronica Tributaria*, nº 109, 2003, pp. 59-77. [consultado 08 janeiro 2016], Disponível em: [http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad\\_internacional/Globalizacion\\_CruzPadial.PDF](http://www.ief.es/documentos/recursos/publicaciones/fiscalidad_internacional/Globalizacion_CruzPadial.PDF)

PALMA, Clotilde Celorico e LOBO, Carlos Baptista. Limitações Internacionais à Definição da Política Fiscal Nacional. In: MIRANDA, Jorge, et al. (comissão organizadora). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Paulo de Pitta e Cunha, volume II- Economia, finanças públicas e Direito Fiscal*. Coimbra: Almedina, 2010. pp. 101-143. ISBN: 9789724041476.

PIRES, Manuel. Internacionalização e tributação aspectos introdutórios. In: PIRES, Manuel e PIRES, Rita Calçada (coordenação), *Internacionalização e Tributação*. Lisboa: Universidade Lusíada Editora, 2012. pp. 9-18. ISBN 9789896401009.



PIRES, Rita Calçada. O comércio electrónico como realidade económica e fiscal – A necessidade de tributar o rendimento gerado através do comércio electrónico. In: DUARTE, Rui Pinto, et al. (Comissão organizadora) *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Carlos Ferreira de Almeida, volume IV*. Coimbra: Almedina, 2011. pp. 555-573. ISBN: 9789724043210.

RIBEIRO, Maria de Fátima. Considerações sobre as Medidas Fiscais estabelecidas para fazer frente às crises económicas e as repercussões no Desenvolvimento Económico. In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume II*. Coimbra: Almedina, 2013. pp. 223-250. ISBN: 9789724049021.

ROCHA, Joaquim Freitas. *A desestadualização do Direito Tributário. Em particular, a privatização do procedimento e a arbitragem*. [consultado 08 janeiro 2016], 2011. Disponível em: <http://hdl.handle.net/1822/24542>

SANTOS, António Carlos. Sociedade de Informação, Globalização e Desenvolvimento: paradoxos da crescente complexidade do mundo. In: *Estudos em memória de Teresa Lemos; Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, nº 202*. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2007. pp. 27-47. ISBN 9789726531746.

SANTOS, António Carlos. As ciências Sociais e Humanas e a Fiscalidade: o olhar da ciência política. In: SANTOS, António Carlos e LOPES, Cidália Maria da Mota. (coordenação). *Fiscalidade outros olhares*. Porto: Vida Económica, 2013. pp. 13-46. ISBN: 9789727887750.

TAVOLARO, Agostinho Toffoli. O beneficiário efetivo na visão atual das relações tributárias internacionais. In: FERREIRA, Eduardo Paz, TORRES, Heleno Taveira e PALMA, Clotilde Celorico (organizadores). *Estudos em homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, volume I* Coimbra: Almedina, 2013. pp. 39-63. ISBN: 9789724049014.

VASQUES, Sérgio. Globalização e igualdade tributária. In: *Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal - Colóquio: Os efeitos da globalização na tributação do rendimento e da despesa*. Número 188. Coimbra: Almedina, 2000. pp. 429-453. ISBN 9726531632.

Data de submissão do artigo: 16/05/2015

Data de aprovação do artigo: 16/04/2016

Edição e propriedade:

**Universidade Portucalense Cooperativa de Ensino Superior, CRL**

Rua Dr. António Bernardino de Almeida, 541 - 4200-072 Porto

Email: [upt@upt.pt](mailto:upt@upt.pt)