

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA
INSTITUTO SUPERIOR DE CONTABILIDADE E
ADMINISTRAÇÃO DE LISBOA



ISCAL

OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NA
ECONOMIA DIGITAL

André Jóia Martins

Lisboa, janeiro de 2022

INSTITUTO POLITÉCNICO DE LISBOA INSTITUTO
SUPERIOR DE CONTABILIDADE E ADMINISTRAÇÃO
DE LISBOA

OS DESAFIOS DA TRIBUTAÇÃO NA ECONOMIA DIGITAL

André Jóia Martins 20180173

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Fiscalidade, realizada sob a orientação científica da Professora Doutora Clotilde Celorico Palma

Constituição do Júri:

Presidente _____	Professor Doutor Francisco Domingos
Arguente _____	Professor Especialista Jesuíno A. Martins
Vogal _____	Professora Doutora Clotilde Palma

Lisboa, janeiro de 2022

“A persistência é o caminho do êxito – Charles Chaplin”

Declaro ser o autor desta dissertação, que constitui um trabalho original, que nunca foi submetido (no seu todo ou qualquer das suas partes) a outra instituição de ensino superior para obtenção de um grau académico ou outra habilitação. Atesto ainda que todas as citações estão devidamente identificadas. Mais acrescento que tenho consciência de que o plágio e a utilização de elementos alheios sem referência ao seu autor constituem uma grave falta de ética, que poderá resultar na anulação da presente dissertação.

AGRADECIMENTOS

À Prof. Dra. Clotilde Palma, pela disponibilidade e dedicação, e por me ter acolhido na elaboração deste tema. Agradeço todo o apoio e incentivo dado pois sem a ajuda da Prof. Clotilde não seria possível terminar este trabalho.

A todos os professores do Mestrado em Fiscalidade por todo o conhecimento transmitido que em muito ajudou a concluir este trabalho.

A todos os meus amigos que sempre me apoiaram e me deram força e incentivo.

À minha namorada Inês.

Aos meus colegas de Mestrado, em particular, aos meus amigos Paulo Cruz e Tiago Cerqueira que estiveram comigo nesta dura tarefa.

À minha Família, que sempre esteve presente e não me deixou desistir.

RESUMO

A globalização produziu um forte impacto na sociedade atual. Desde a facilidade na circulação de pessoas e bens à internacionalização das organizações empresariais, vários aspetos da globalização contribuíram para tornar obsoletas certas regulamentações ao nível económico e social. A globalização manifesta-se também ao nível da fiscalidade pois, à velocidade com que as tecnologias têm sido introduzidas no mercado, têm-se criado novos modelos de negócio que se caracterizam pela inexistência de uma presença física necessária nos locais onde são comercializados, podendo estes optar por escolher a sua sede, ou estabelecimento estável, numa jurisdição tributária mais favorável e comercializando os produtos a nível mundial. Deste mesmo modo, o Estado vê-se incapaz de estabelecer definições e conceitos importantes para a identificação do facto tributário, imprescindível para fazer surgir a obrigação tributária e a consequente arrecadação de receita. É esta a nova economia, a economia digital, distinta da chamada economia tradicional, que vamos aqui estudar, percebendo os seus desafios, sem esquecer também, que, neste contexto de pandemia, tornou-se ainda mais relevante a discussão deste assunto.

Palavras-Chave: Economia Digital; Fiscalidade; Globalização; Obrigação Tributária; Tecnologias

ABSTRACT

Globalization has had a strong impact on today's society. From the ease of movement of people and goods to the internationalization of business organizations, various aspects of globalization have contributed to make certain economic and social regulations obsolete. Globalization also manifests itself at the level of taxation because, at the speed with which technologies have been introduced into the market, new business models have been created that are characterized by the absence of a necessary physical presence in the places where they are marketed. In this way, the State finds itself unable to establish important definitions and concepts for the identification of the taxable event, which is essential to create a tax obligation and the consequent collection of revenue. This is the new economy, the digital economy, distinct from the so-called traditional economy, which we will study and understand its challenges, without forgetting also that in this pandemic context it has become even more relevant to discuss this subject.

Keywords: Digital Economy; Taxation; Globalization; Tax Liability; Technologies

ÍNDICE

1. Introdução.....	1
2. Breve alusão ao conceito de imposto e à importância da tributação.....	2
3. A Economia na Era Digital	3
3.1 Os modelos de negócio emergentes da economia digital	4
3.2 Relevância do tema	6
4. A problemática do conceito de Estabelecimento Estável na economia digital.....	11
4.1 O conceito de Estabelecimento Estável pela Convenção Modelo da OCDE	11
4.2 O conceito de Estabelecimento Estável pelo legislador português	13
4.3 O Plano de Ação BEPS – Ações 1 e 7 - Proposta de alteração ao artigo 5º da MCOCDE	15
4.3.1 Ação 1 do BEPS	15
4.3.2 O caso Google.....	17
4.3.1 Ação 7 do BEPS	19
4.4 Proposta de Diretiva da UE relativa ao conceito de “EE” digital.....	21
5. Imposto sobre serviços digitais (Proposta de diretiva 2018/0073)	23
6. O Impacto da Pandemia na economia digital e os progressos na UE e OCDE.....	25
7. Tributação dos intangíveis em Portugal	30
7.1 Tributação dos intangíveis do ponto de vista do IRC	30
7.2 Tributação dos intangíveis do ponto de vista do IVA	32
8. As Moedas Virtuais – Posição da Autoridade Tributária em Portugal	39
8.1 A moeda virtual	39
8.2 Variantes de moedas virtuais	44
8.3 Tributação da moeda virtual – Posição da Autoridade Tributária em Aduaneira.....	45
8.3.1 Em sede de IRS.....	45
8.3.2 Em sede de IRC	48
8.3.3 Em sede de IVA.....	49
9. Considerações finais.....	53

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1- Compradores digitais em todo o mundo, 2016-2021.....	6
Figura 2 - Valor das vendas digitais mundialmente, 2015-2020.....	7
Figura 3 - Gastos com publicidade digital mundialmente, 2012-2018	9
Figura 4 - Esquema liquidação IVA – Prestações de serviços via eletrónica.....	35
Figura 5- Esquema liquidação IVA – Prestações de serviços via eletrónica (Extra UE).....	36

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

AT – Autoridade Tributária e Aduaneira

B2B – Business to Business

B2C – Business to Consumer

BCE – Banco Central Europeu

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

BTC – Bitcoin

C2C – Consumer to Consumer

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS - Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CIVA – Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado

CMOCDE – Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

CMVM – Comissão do Mercado de Valores Mobiliários

EBA – European Banking Authority

ECON – Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários

EE – Estabelecimento Estável

ETH – Ethereum

EUR - Euro

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

ISD – Imposto sobre Serviços Digitais

IRS – Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares

IVA – Imposto sobre o Valor Acrescentado

LCT- Litecoin

LGT – Lei Geral Tributária

MOSS – Mini One Stop Shop

NCRF- Normas Contabilísticas e de Relato Financeiro

NIF – Número de identificação fiscal

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OSS – One Stop Shop

P2P – Peer-to-peer

TIC – Tecnologias da Informação e Comunicação

TJUE - Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

VAT – Value Added Tax

GST – Goods and Services Tax

1. INTRODUÇÃO

Há que distinguir a economia digital, bem como os novos desafios tributários subjacentes a esta nova economia, que se sobrepôs, já, à conhecida economia tradicional. Sendo um tema da atualidade e de relevância indiscutível, faz todo o sentido explorá-lo. A tributação da economia digital é uma matéria extremamente importante que se encontra a ser tratada com o maior cuidado ao nível do relatório BEPS da Organização para a Cooperação de Desenvolvimento Económico (OCDE). É um tema que está em aberto na OCDE e que ainda não tem uma posição definitiva em relação a muitos pontos.

Quando falamos em economia digital há duas realidades que devem ser consideradas. Temos uma realidade que é mais tradicional, a do comércio eletrónico de bens físicos. É uma área ou setor importante e que tem crescido muito, mas que na verdade acaba por não representar o principal desafio do ponto de vista tributário. Apesar de ter sido a partir do comércio eletrónico de bens físicos que a discussão internacional sobre a tributação da economia digital começou, atualmente temos outro tipo de negócios que se têm desenvolvido dentro da própria economia digital, dia após dia, e que podemos designar como a economia das aplicações, onde surgem como maior exemplo empresas, como o Facebook, onde o utilizador não paga para aceder, mas, apesar disso, acaba por ser uma empresa com um elevadíssimo valor de mercado porquanto empresas deste tipo utilizam os dados do utilizador para gerar receita.

Se considerarmos atualmente as vinte maiores empresas de tecnologia juntas, o valor de mercado delas demonstra uma evidente capacidade contributiva que se prestarmos atenção não está a ser devidamente alcançada pelo direito tributário. É este o novo modelo que impõe os maiores desafios e é por isso que precisamos de o aprofundar e procurar soluções.

2. BREVE ALUSÃO AO CONCEITO DE IMPOSTO E À IMPORTÂNCIA DA TRIBUTAÇÃO

Para que qualquer Estado consiga desempenhar as funções que lhe estão constitucionalmente atribuídas é óbvio que o mesmo necessita de recursos financeiros suficientes. Desta forma, para que este Estado consiga sobreviver, necessita da mobilização de recursos financeiros, que podem ser angariados por diversas vias.

Podemos apurar no âmbito do nº2 do artigo 3º da Lei Geral Tributária (LGT), diploma estruturante do sistema fiscal português, que os impostos são uma das espécies de tributos, juntamente com as taxas e as demais contribuições financeiras a favor das entidades públicas. Ainda na LGT, o artigo 4º estabelece que “os impostos assentam essencialmente na capacidade contributiva revelada, nos termos da lei, através do rendimento ou da sua utilização e do património”

Seguindo o desdobramento da definição de imposto de Nabais (2010, p.38) para um melhor entendimento,

O imposto é uma prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coativa. Por sua vez, subjetivamente, o imposto é uma prestação, com as características objetivas que acabámos de mencionar, exigida a (ou devida por) detentores (individuais ou coletivos) de capacidade contributiva a favor de entidades que exerçam funções ou tarefas públicas. Finalmente, em termos teleológicos, o imposto é exigido pelas entidades que exerçam funções públicas para a realização dessas funções, conquanto que não tenham carácter sancionatório

Também, neste âmbito para Machado e Costa (2016, p. 37)

o direito tributário está estreitamente relacionado com a economia, quer porque a nível de arrecadação dos tributos está dependente da atividade económica desenvolvida, quer porque as opções políticas em matéria tributária afetam diretamente o crescimento económico e o comportamento das pessoas (singulares e coletivas). Embora não caiba ao jurista avaliar a política tributária, o direito constitucional tributário pretende que a satisfação das necessidades financeiras do Estado e a justa redistribuição dos rendimentos sejam levadas a cabo de um modo economicamente racional e eficiente.

Atualmente, a via mais importante de financiamento do Estado é sem dúvida a via fiscal, nomeadamente através da cobrança de impostos.

É evidente que são as receitas que o Estado consegue arrecadar que conseguem suportar um determinado nível de despesa pública.

3. A ECONOMIA NA ERA DIGITAL

É necessário entendermos o que mudou na forma de fazer negócios e quais os problemas tributários associados, nomeadamente, onde e quando é que o sistema tributário não conseguiu acompanhar as mudanças tecnológicas. Podemos identificar três pontos de evolução que nos mostram onde é que os tributos estão a falhar.

- Ausência da presença física das empresas para acesso aos mercados;
- Mudança na forma como os bens e serviços são apresentados ao cliente;
- Mudança radical pela qual os negócios são realizados e, principalmente, que ativo dentro de um negócio é o efetivo produtor de valor.

Começando pela ausência de presença física no mercado, e ao contrário do que acontece hoje, a forma tradicional de realizar negócios era a existência de uma fábrica existente no país “A” e um consumidor no país “B”. A fábrica do produto no país “A” não conseguia, na economia tradicional, alcançar diretamente esse consumidor pois não existia um meio (ou até existia, mas era um meio mínimo – telefone, por exemplo). O principal meio para alcançar o consumidor era a presença física, para vender algo a alguém eu precisava de uma loja. Chega então o comércio eletrónico, podemos até mesmo dizer que não é uma mudança nova, é algo que começou na década de 90, no entanto, o comércio eletrónico tomou recentemente valores que passam o comércio tradicional como vamos analisar mais à frente. Já não existe a dita loja física, agora, temos distribuidores que vendem diretamente ao consumidor final sem precisarem de presença física, e isto vale tanto para produtos como para serviços. É certo dizer que a loja acaba por ser o ecrã dos nossos computadores.

Temos assistido também à perda de tangibilidade de inúmeros produtos. Fazendo uma análise temporal, enquanto consumidores, começámos pela compra com suporte físico, de seguida passámos para a ausência de produtos tangíveis onde, se antes comprar um filme era algo físico agora esse mesmo filme é um bem digital, assistimos à compra sem suporte físico de filmes. Hoje em dia, o vendedor propõe ao cliente uma mensalidade para o acesso a conteúdo, variado (Netflix, Apple Music, etc.), e é esta a evolução que ocorre na forma de colocar os bens no mercado, sendo que, com esta evolução, existe uma extrema dificuldade em tributar pois já não tenho um produto físico a atravessar uma fronteira, por exemplo.

Veremos também neste trabalho que o ativo criador de valor é a informação, informação essa produzida pelo utilizador e que, o modelo de negócios muda radicalmente ao pensarmos no

airbnb (empresa em que milhões de anfitriões escolhem criar uma conta gratuita para poderem anunciar o seu espaço e reservar alojamentos únicos em qualquer lugar do mundo.) onde o ativo produtor de valor não está na posse do airbnb mas sim na posse de alguém que coloca o seu imóvel à disposição do utilizador para arrendar, via airbnb, aproveitando um sistema de avaliação seguro e confiável.

3.1 Os modelos de negócio emergentes da economia digital

Para entendermos o objeto deste estudo é necessário voltarmos os olhos para os novos modelos económicos em específico e verificar que são estas novas tecnologias que representam o maior desafio tributário, sendo que quando falamos nestes novos modelos temos algumas estruturas que devem ser consideradas, sendo este o cenário atualmente e que poderá vir a crescer ainda mais, tudo dependendo, também, da evolução tecnológica.

São elas:

- **Marketplace**
- **Publicidade online**
- **Serviços de streaming**
- **App stores**
- **Computação em Nuvem (Cloud Computing)**

- a) O e-commerce é definido pela OCDE como a venda ou compra de bens ou serviços, efetuada através de redes informáticas por métodos especificamente concebidos para receber ou entregar pedidos de compras.¹ É certo que, o comércio eletrónico sofreu um aumento significativo com a atual pandemia do COVID-19 e é cada vez mais viabilizado pelos marketplaces que assumem um papel de vitrine virtual aos consumidores. Quando falamos em marketplace inconscientemente temos apenas a ideia de um local de intermediação entre vendedor e comprador, só que neste momento tem-se desenvolvido a economia partilhada que gera outros desafios. Quando falamos em marketplace tradicionalmente pensamos na Amazon (talvez o mais valioso) mas temos também plataformas como o *Ebay* ou o *Alibaba* que têm crescido progressivamente, entre outras, não esquecendo que aqui estamos a falar apenas no comércio de bens. O que também podemos encontrar no marketplace é o *AirBnB*, uma plataforma que

¹ OECD Guide to Measuring the Information Society, 2011. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/science-and-technology/oecd-guide-to-measuring-the-information-society-2011_9789264113541-en#page1

conecta uma pessoa que tem uma casa para arrendar com uma pessoa que efetivamente quer arrendar a casa, temos até mesmo a Uber e diversos outros aplicativos de economia partilhada, que na verdade são dezenas. Dentro do e-commerce temos vários tipos de transações. A grande maioria consiste em transações Business-to-Business(B2B) onde uma pessoa jurídica vende produtos ou serviços a outra pessoa jurídica. Nestas transações podemos incluir versões online de transações tradicionais onde um distribuidor compra produtos pela internet e depois revende-os a um comerciante que irá vender os produtos ao consumidor final ou podem também incluir o fornecimento de bens e serviços, tais como serviços de soluções para operações de manutenção de leilões em tempo real via internet ou ainda funções de suporte ao comércio eletrônico, web, segurança e atendimento ao cliente (OCDE, 2015).

Um outro modelo é o modelo Business-to-Consumer(B2C) onde os bens ou serviços vendidos por uma empresa B2C podem ser tangíveis ou intangíveis. Ou seja, tanto podem vender um CD na sua forma física ou digital. Por culpa da digitalização, inúmeros bens e serviços podem ser vendidos ao cliente virtualmente e independentemente da sua localização, possibilitando a ambos, comprador e vendedor, uma redução de custos na transação.

Por último, temos o modelo Consumer-to-Consumer(C2C) onde temos transações de consumidor para consumidor. Aqui, a venda é feita de um consumidor final para outro e a empresa que desenvolve negócio (exemplo: Olx, Ebay, Amazon) é apenas um intermediário na transação.

- b) A publicidade online utiliza a internet para direcionar e enviar uma mensagem ao cliente, tendo uma enorme vantagem face à publicidade tradicional. Aqui podemos as redes sociais, onde temos os clássicos que geram receita a si próprios a partir dos dados dos utilizadores (Exemplos: Facebook, Instagram e Twitter).
- c) A discussão quanto aos serviços de streaming foi em parte fomentada pela pandemia COVID-19 dado que esta situação aumentou o consumo deste tipo de serviços que são diversos, surgem com muita frequência, sendo exemplos a Netflix, a Amazon Prime Vídeo, HBO, etc.
- d) O incremento do acesso à internet, através de dispositivos como smartphones ou tablets, permitiu um crescimento na frequência e intensidade do uso de serviços on-line e o desenvolvimento de lojas de aplicativos que, por sua vez, consistem num tipo de plataforma que distribui software digitalmente, muitas vezes fornecido como um componente de um sistema operacional.

- e) Por último, temos o chamado movimento da computação em nuvem que pressupõe um armazenamento de dados, tornando extremamente difícil imputá-lo a uma qualquer jurisdição.

Segundo Macedo *et al.* (2018, p. 22)

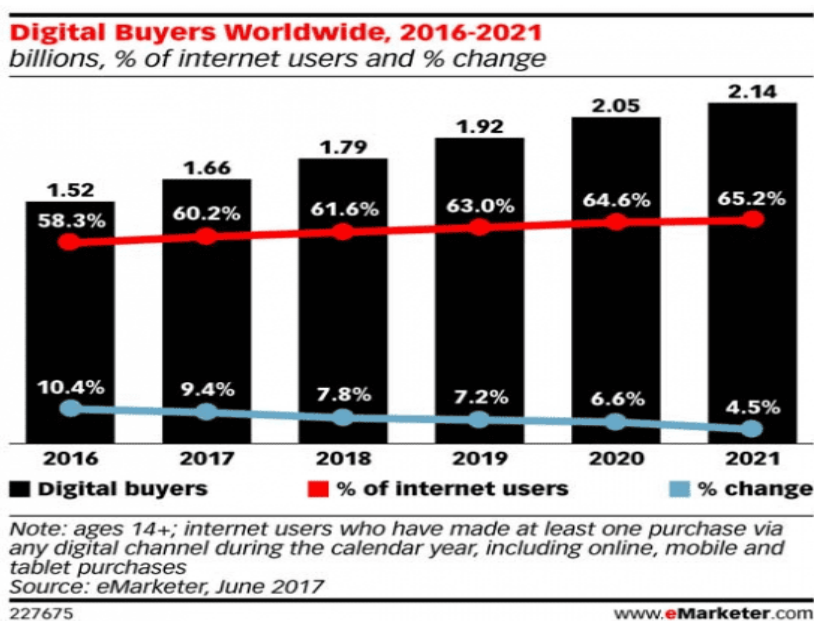
Os recursos aos quais os clientes de cloud computing possuem acesso não são armazenados em um único computador. Em vez disso, eles estão em muitos computadores em rede, que se encontram disponíveis para todos os que têm acesso a essa “nuvem” de recursos de computação

O local, isto é, o servidor, é um lugar físico, mas a verdade é que não sabemos onde estão os dados, sendo relevante dizer que neste caso acontece por uma questão de segurança. Hoje os dados podem estar num servidor nos Estados Unidos e amanhã através de um simples tablet/telemóvel vão para a Rússia e depois ainda para a China, e assim sucessivamente. A problemática é saber onde é que eu devo tributar este serviço? É um desafio importante que se coloca e que será objeto de análise.

3.2 Relevância do tema

Começamos por apresentar o cenário da tributação da economia digital de um ponto de vista global, e entender o que é efetivamente a economia digital, os seus principais desafios tributários e as respetivas soluções. Para percebermos melhor a razão pela qual temos de tomar uma posição o mais rápido possível é explicável através da **Figura 1**.

Figura 1- Compradores digitais em todo o mundo, 2016-2021



Com este gráfico, podemos constatar que se tem verificado um aumento progressivo dos utilizadores que recorrem à internet para comprar bens físicos, e, é neste sentido que existe uma comparação na faixa vermelha do gráfico acima ilustrado sobre quanto isto representa dos utilizadores de internet. Ora, se olharmos para o ano de 2018, existiram 1.7 biliões de compradores digitais representando desta forma 61.6% dos utilizadores de internet numa taxa crescente de projeção. Isto de um ponto de vista dos compradores. Do ponto de vista da participação do comércio eletrónico na venda de bens, o gráfico é bem semelhante, vejamos a **Figura 2**.

Figura 2 - Valor das vendas digitais mundialmente, 2015-2020



Com base no gráfico, podemos observar que o valor de vendas via internet no ano de 2018 atingiu um valor de cerca de 2.8 triliões de dólares, o que representa cerca de 11,5% das vendas de bens em geral (via internet ou não). Então, podemos verificar que cerca de 10% das vendas de bens físicos realizadas hoje em dia são feitas por via da internet, dado este bastante significativo e que carece de especial atenção.

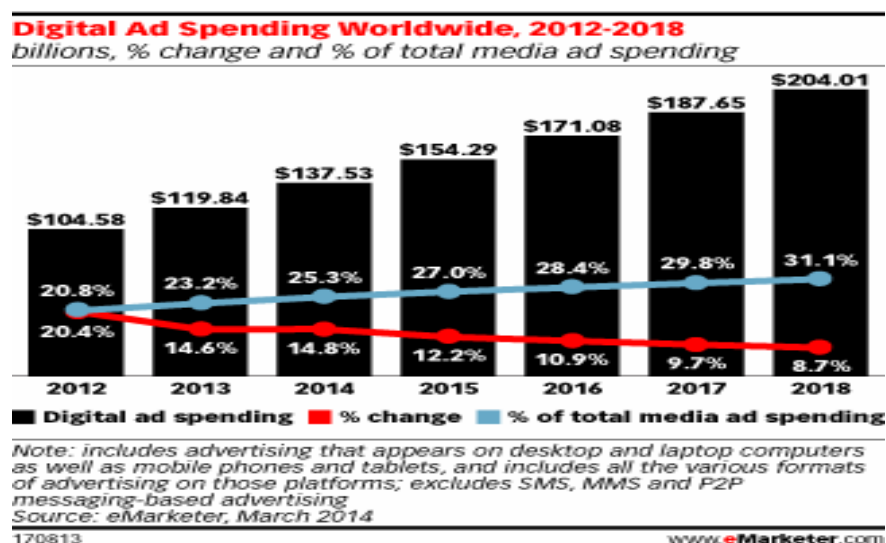
Quanto a esta situação a comissão europeia pronunciou-se, e preocupou-se, em travar este paradigma perante demora da OCDE, pois estas empresas digitais veem as suas receitas a crescer dia após dia e não estão a ser devidamente tributadas. Mais, estas empresas digitais têm vindo a crescer ao nível das receitas a uma taxa média de 14% o que, comparado com uma taxa de 0,2% (no pior dos casos) para outras multinacionais, mostra um notório crescimento de receita. Mas aqui a questão é apurar se este crescimento vem acompanhado da devida

tributação. A própria Comissão vem dizer que não, tendo por base que, em média, as empresas digitais pagam menos tributos que as tradicionais. Segundo Macedo *et al.* (2018, p. 50)

De acordo com o teor do Comunicado de imprensa, veiculado pela Comissão Europeia quando da publicação das duas propostas de Directiva integrantes do Pacote da Economia Digital, em média, os modelos de negócio digitais nacionais estão sujeitos a uma taxa de imposto efectiva de apenas 8,5%; taxa duas vezes menos elevada do que a aplicada nos modelos empresariais tradicionais

Assim, surge a questão de porque é que estas empresas com uma taxa de crescimento tão significativa são menos tributadas? Para responder a esta questão afiguram-se-nos duas explicações possíveis. Uma primeira explicação, que frequentemente surge, diz-nos que o alojamento da receita destas empresas se encontra em países com regimes claramente mais favoráveis, de acordo com casos já conhecidos e públicos neste sentido, sendo disso exemplo empresas como o Facebook, a Amazon, ou o AirBnB. Uma segunda explicação que acaba até por estar conexas com a primeira, ou que pelo menos a viabiliza, é a de que a origem dessas receitas é feita em grande parte pela captura dos dados dos utilizadores sendo que esta captura de dados é algo que escapa à tributação. Daqui pode surgir uma outra questão; de que forma é que as receitas destas empresas provêm da captura de dados? Como é que eu, ao autorizar o Facebook a utilizar os meus dados, permito a geração de receita? De uma forma simples, e a título de exemplo, imaginemos que quando nós, utilizadores em plataformas como Facebook ou Instagram, passamos a seguir uma loja de sapatos ou de roupa e a plataforma recebe a informação de que somos uma pessoa que gosta de sapatos, pega nesse mesmo dado, e vende a informação a outras empresas de sapatos de forma que toda a gente saiba e apareça no feed a publicidade sugerida. A publicidade sugerida não é uma publicidade aleatória, é uma publicidade direccionada e é daí que vem a monetização dos dados em grande escala e é daqui que nasce grande parte da receita destas novas tecnologias, destes grandes negócios.

Figura 3 - Gastos com publicidade digital mundialmente, 2012-2018



A **Figura 3** mostra-nos um crescimento muito evidente dos gastos em publicidade online sendo que, entre 2012 e 2018, este gasto quase duplicou. Mas porquê? A internet já existia antes, a publicidade online também, no entanto é cada vez mais é mais atrativa, cada vez mais é mais direcionada.

Posto isto, torna-se clara a necessidade de adotar algumas medidas tributárias, pois é daqui que vem grande parte da receita destas gigantescas empresas.

Empresas como a Google e o Facebook são das mais ricas e bem-sucedidas de sempre. Têm, relativamente a outras, menos funcionários. Nos primeiros 50 anos de *Silicon Valley* a indústria consistia em fabricar produtos, hardware, software, vendendo-os a clientes. Eram negócios simples e agradáveis, no entanto, nos últimos dez anos, as maiores empresas do Vale do Silício têm-se dedicado ao negócio de vender, não os produtos, mas sim os seus próprios clientes.

Neste tipo de negócio em que, enquanto utilizadores não pagamos pelos produtos que usamos, os publicitários pagam os produtos que usamos. Os publicitários são os clientes. Somos o produto, a coisa que é vendida. O ditado clássico é “Se não pagas pelo produto, então, és o produto.”

Pensando na forma como algumas empresas funcionam, chegamos à conclusão de que todos estes serviços na internet, que consideramos gratuitos, são pagos por anunciantes, em troca da exibição dos seus anúncios. Somos o produto. A nossa atenção é o produto que é vendido a anunciantes. Isto é precisamente o que todos os negócios sempre sonharam, ter uma garantia

de que, se colocarem um anúncio, terão sucesso. Não obstante, para se ser bem-sucedido nesse negócio existe a necessidade de antecipar, prever, as transformações de mercado. As grandes previsões começam com um imperativo, muita informação e seu tratamento.

Muitos chamam-lhe capitalismo de vigilância, capitalismo das grandes empresas de tecnologia, cujo modelo de negócio é garantir que os anunciantes têm o maior sucesso possível.

Tudo o que fazemos online é monitorizado, acompanhado e medido.

Existe ainda a necessidade de corrigir a ideia errada de que é a nossa informação que é vendida, *tout court*. Assim não ocorre, não sendo do interesse de empresas como o Facebook abdicarem da informação que recolhem. O que fazem com ela, principalmente, é a construção de novos modelos, que preveem as nossas ações, e quem tiver o melhor modelo ganha.

Em muitas destas empresas de tecnologia existem três objetivos principais. Existe o objetivo de aumentar a interação e o uso: manter o utilizador a navegar, o objetivo de crescimento: fazer o utilizador voltar, convidando o máximo de amigos e levando-os a convidar mais amigos. E, por último, há o objetivo da publicidade: de garantir que, enquanto tudo acontece, ganha-se o máximo de dinheiro possível com publicidade. Cada um destes objetivos é alimentado por algoritmos cujo trabalho é descobrir o que mostrar ao utilizador para manter os números sempre aumentar.

4. A PROBLEMÁTICA DO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NA ECONOMIA DIGITAL

Estando a economia digital presente no nosso dia a dia, o conceito de estabelecimento estável, conceito que permite evitar a dupla tributação internacional, tem vindo a sofrer algumas alterações, no entanto, é certo que ainda não se encontra capaz de enfrentar as consequências sofridas pela imensa digitalização dos negócios. De um modo geral, os lucros de uma determinada empresa são tributados no local da sua sede, no entanto, devido à globalização e consequente digitalização, temos assistido à disseminação de fronteiras territoriais pelo mundo fora permitindo que as empresas realizem trocas comerciais entre si, mesmo estabelecidas em países diferentes. Com este capítulo pretendemos analisar com detalhe a evolução deste conceito.

4.1 O conceito de Estabelecimento Estável pela Convenção Modelo da OCDE

Devido às novas tecnologias, e consequente globalização da economia, o conceito de estabelecimento estável não enquadra a nova realidade da economia digital, obrigando à discussão dentro da esfera fiscal.

Segundo Macedo *et al.* (2018, pp. 81)

O objetivo desse conceito é o de delimitar o poder de tributar de cada país pelos negócios exercidos fora de seu território. Afastado o carácter de estabelecimento permanente, os lucros de uma atividade realizada em um país somente poderão ser tributados no domicílio da empresa exterior.

Analisando o artigo 5º. da Convenção Modelo da OCDE (CMOCDE) e começando pelo seu nº1

Para efeitos da presente convenção, a expressão “estabelecimento estável” significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade” compreendendo nomeadamente, um local de direção; uma sucursal; um escritório; uma fábrica; uma oficina; uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer local de extração de recursos naturais.»²

Ora, este conceito pressupõe o preenchimento de três requisitos: «(1) existência de uma

² OCDE, 2000/2005 – Convenção Modelo disponível em:
https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doctlib/Documents/CDT_Modelo_OCDE.pdf

instalação física ou, em certas hipóteses, de maquinário ou equipamento físico; (2) grau de permanência; e (3) desenvolvimento de atividades económicas, que geralmente exigem funcionários próprios ou agentes dependentes.» (Soares *et al*, 2021, p. 126)

No nº3 do artigo 5º acrescenta-se que um estaleiro de construção ou de montagem só se enquadra neste conceito caso a sua duração exceda 12 meses. No nº4 encontramos exceções que não cabem neste conceito e que dizem respeito a locais utilizados para determinadas atividades com carácter preliminar, ou auxiliar, à atividade principal. No nº5 e nº6 encontramos a figura do agente dependente, em contraposição com o agente independente.

Por último, o artigo 7º estipula que:

o facto de uma sociedade residente de um Estado contratante controlar ou ser controlada por uma sociedade residente de outro Estado contraente ou que exerça a sua atividade nesse outro Estado (quer seja através de um estabelecimento estável, quer de outro modo) não é, por si só, bastante para fazer de qualquer dessas sociedades estabelecimento estável da outra.

Está claro que este conceito tem por base critérios tangíveis, desatualizados à realidade da economia digital em que, «a competência tributária atribuída à jurisdição do estabelecimento permanente é cumulativa e limitada, muitas vezes não refletindo a real contribuição do Estado-Fonte para a obtenção de lucros pelas empresas na economia digital.» (Soares *et al*, 2021, p. 122).

Este conceito de estabelecimento estável foi criado numa altura histórica anterior à digitalização económica. «No contexto da economia tradicional, a presença física poderia até servir como elemento de conexão único para a atribuição de competência tributária cumulativa a país diverso do Estado-residência, mas não é mais esta a realidade atual» (Soares *et al*, 2021, p. 123).

Os lucros de uma empresa na economia digital provêm em grande parte de ativos intangíveis e de dados do utilizador residentes em diferentes jurisdições, pelo que não faz sentido em insistir em elementos de conexão meramente tangíveis para a atribuição de competência tributária ao Estado-Fonte. Empresas como a Netflix, Alibaba ou Amazon podem participar na economia de qualquer país sem existirem instalações físicas, funcionários ou agentes dependentes. As redes sociais obtêm uma grande parte dos seus lucros a partir dos dados do utilizador residentes em diferentes jurisdições.

Uma empresa que venda produtos físicos via internet, apenas precisa de um armazém físico, em

jurisdições estrategicamente estudadas, para facilitar a entrega do produto. No entanto, esta atividade de armazenamento é uma das exceções presentes no artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE, não compreendendo o conceito de estabelecimento estável.

Face ao exposto, e com os exemplos dados, verificamos que existe uma grande incompatibilidade entre o conceito de estabelecimento permanente e a economia digital, tanto no que respeita à erosão da base tributária e transferência de lucros para países de baixa tributação, como na distribuição de competência tributária entre Estado-Residência e Estado-Fonte.

4.2 O conceito de Estabelecimento Estável pelo legislador português

Em Portugal, a definição de estabelecimento estável vem consagrada, e tem os seus termos, no artigo 18º nº2 do CIRS e no artigo 5º do CIRC que, apesar de neles encontrarmos algumas diferenças relativas à CMOCDE, acaba-se por ir ao encontro do que é estabelecido pelo supra analisado artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE.

O conceito de estabelecimento estável, por vezes designado de estabelecimento permanente, é definido, no artigo 5º, nº1 do CIRC, como “qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

No entendimento de Nabais (2012, p.253)

esta é uma noção em que encontramos dois elementos de verificação cumulativa: um elemento estático, constituído pela organização através da qual é exercida uma atividade, e um elemento dinâmico constituído pela atividade exercida considerada em si mesma. Duas notas sobre estes elementos:

Uma quanto à natureza da atividade exercida, para dizer que a lei fiscal a define em termos muito amplos. Na verdade, segundo o nº4 do artigo 3º “são considerados de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”.

Outra, respeitante ao tipo de organização, para assinalar que essa noção, ao referir-se apenas a “qualquer instalação fixa”, parece integrar em geral apenas estabelecimentos reais. O que é concretizado no nº2 desse artigo 5º, que dispõe: “incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior: a) um local de direção; b) uma sucursal; c) um escritório; d) uma fábrica; e) uma oficina; f) uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português.

É certo que, também em Portugal, este conceito tem suscitado algumas dúvidas e na sequência da Lei 75-B/2020 de 31 de dezembro³ – Lei do Orçamento de estado para 2021 encontramos algumas alterações relevantes no que toca ao conceito de estabelecimento estável em Portugal, das quais podemos elencar:

- Considerar a existência de um estabelecimento estável quando as instalações, plataformas ou navios utilizados na prospeção ou exploração de recursos naturais em Portugal tenham uma duração superior a 90 dias, quando se exigia um prazo mínimo de 6 meses.;
- Considerar a existência de um estabelecimento estável quando se verifique a prestação de serviços em território português durante mais de 183 dias num período de 12 meses, sendo que não exista norma similar (embora já o tenha existido no passado);
- Alargamento do conceito de agente dependente do qual resulta a existência de um estabelecimento estável, incluindo quando o agente mantém em Portugal um depósito de mercadorias para entrega em nome da empresa estrangeira;
- Exclusão de instalações ou depósitos mantidos para entregar mercadorias do conceito de atividades com carácter auxiliar ou preparatória;
- Introdução de uma norma anti abuso que visa combater a fragmentação das atividades exercidas em território português que isoladamente poderiam ser vistas como auxiliares ou preparatórias, mas que, conjuntamente, não o seriam, em particular, quando essas atividades são desenvolvidas por empresas estreitamente relacionadas

Em relação a estas alterações, refere Neves (2020)⁴ que a introdução das mesmas poderá, efetivamente, ter um impacto importante e prático no reconhecimento de um estabelecimento estável de uma empresa não residente em Portugal, não obstante, deverão ainda ser realizadas mais alterações a este conceito, em particular no que diz respeito à tributação da economia digital pois o nexu físico a um território encontra-se desatualizado e inaplicável a um conjunto de atividades económicas que se encontram total ou substancialmente desmaterializadas por força da utilização de tecnologias existentes e da crescente digitalização.

³ Lei 75-B/2020 de 31 de dezembro

⁴ Vide mais em: <https://easytax.jornaleconomico.pt/o-conceito-de-estabelecimento-estavel-uma-evolucao-esperada> consultado em 24-06-2021

4.3 O Plano de Ação BEPS – Ações 1 e 7 - Proposta de alteração ao artigo 5º da MCOCDE

A economia digital possui características únicas que culminam em desafios tributários inerentes a operações realizadas digitalmente.

Em setembro de 2013, a pedido dos líderes do G20⁵, a OCDE desenvolveu o chamado Plano de Ação BEPS, com vista a abordar as debilidades do sistema tributário internacional, que permitem a erosão da base tributária e a transferência de lucros – BEPS (*Base Erosion and Profit Shifting*)

Em outubro de 2015, foi apresentado pela OCDE um pacote de 13 relatórios que compreendiam um total de 15 ações. Estes relatórios vêm reforçar os princípios internacionais de fiscalidade e medidas para combater a BEPS.

Explica Renault (2021, p.278) que

[...] em outubro de 2015, a integração de economias nacionais e mercados eclodia como uma realidade a ser enfrentada, colidindo com normas centenárias, calcadas na tangibilidade e materialidade das operações de mercado convencionais. De tal modo, na medida em que impossível a subsunção dos novos fatos econômicos e jurídicos às normas convencionais, seria inevitável a erosão das bases tributáveis

É do nosso interesse explorar em concreto duas das quinze ações deste plano, a saber:

- Ação 1 – “*Adress the tax challenges of the digital economy*” – Abordar os desafios da economia digital
- Ação 7 - “*Prevent the artificial avoidance of PE status*” – Prevenir que se evite artificialmente o conceito de Estabelecimento Estável

4.3.1 Ação 1 do BEPS

A Ação 1 do BEPS foi publicada em outubro de 2015⁶ e refere-se aos desafios da economia digital. Aqui, importa salientar que a primeira iniciativa da OCDE dedicada integralmente à tributação da economia digital deu-se em 1997, por ocasião da realização de uma Conferência Internacional com o objetivo de identificar os principais problemas políticos e possíveis

⁵ Grupo formado pelos líderes das 20 maiores economias mundiais

⁶ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/beps/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report-9789264241046-en.htm>

soluções em relação à tributação do comércio eletrónico.

Citando o relatório do plano BEPS, quanto ao objetivo desta ação, a mesma pretende:

Identificar as principais dificuldades que a economia digital coloca para a aplicação das regras fiscais internacionais existentes e desenvolver opções detalhadas para as abordar tais dificuldades, adotando uma abordagem holística e considerando tanto a tributação direta como a indireta. As questões a examinar incluem, entre outras, a capacidade de um empresa ter uma presença digital significativa na economia de outro país sem estar sujeita a tributação devido à ausência denexo sob as atuais regras internacionais, a atribuição de valor criado a partir da geração de dados relevantes para localização comercializável através da utilização de produtos e serviços digitais, a caracterização de rendimentos derivados de novos modelos de negócio, a aplicação de regras de origem relacionadas e como assegurar a cobrança efetiva do VAT/GST respeitando o fornecimento transfronteiriço de bens e serviços digitais. Tal trabalho exigirá uma análise exaustiva dos vários modelos de negócio neste sector.⁷ (OCDE, 2013)

O relatório final desta ação apresenta a seguinte estrutura:

- Numa primeira parte (Capítulo 1) são discutidos os antecedentes que conduziram à adoção do Plano de Ação BEPS, incluindo o trabalho para enfrentar os desafios fiscais da economia digital. Resume ainda o trabalho da Task Force sobre a Economia Digital que conduz à produção do relatório.
- Numa segunda parte (Capítulo 2) aborda-se uma visão geral dos princípios fundamentais de fiscalidade, centrando-se na diferença entre os impostos diretos e indiretos e os conceitos que lhes estão subjacentes, bem como os tratados sobre dupla tributação.
- Numa terceira parte (Capítulo 3) Examina-se a evolução ao longo do tempo das tecnologias da informação e da comunicação (TIC), incluindo as tecnologias emergentes e possíveis desenvolvimentos futuros

⁷ Tradução livre no Autor. No original: Identify the main difficulties that the digital economy poses for the application of existing international tax rules and develop detailed options to address these difficulties, taking a holistic approach and considering both direct and indirect taxation. Issues to be examined include, but are not limited to, the ability of a company to have a significant digital presence in the economy of another country without being liable to taxation due to the lack of nexus under current international rules, the attribution of value created from the generation of marketable location relevant data through the use of digital products and services, the characterization of income derived from new business models, the application of related source rules, and how to ensure the effective collection of VAT/GST with respect to the cross-border supply of digital goods and services. Such work will require a thorough analysis of the various business models in this sector.

- Numa quarta parte (Capítulo 4) É discutida a disseminação e o impacto das TIC em toda a economia, fornecendo exemplos de novos modelos de negócio e identificando a chave características da economia digital
- Numa quinta parte (Capítulo 5) é fornecida uma descrição detalhada dos elementos centrais das estratégias do BEPS na economia digital
- Numa sexta parte (Capítulo 6) é discutido como serão abordadas pelas medidas desenvolvidas através do trabalho sobre o Plano de ação BEPS e o trabalho da OCDE sobre fiscalidade indireta
- Numa sétima parte (Capítulo 7 e 8) Identifica também os mais amplos desafios fiscais levantados pela economia digital e resume as opções potenciais para abordar os temas que foram discutidos e analisados pela Task Force, tanto nas áreas do imposto sobre o rendimento das sociedades (Capítulo 7) e do imposto indireto (Capítulo 8).
- Numa oitava parte, (Capítulo 9), fornece uma avaliação dos desafios fiscais diretos e indiretos mais vastos suscitados pela economia digital e das opções para as abordar, tendo em consideração não só o impacto nas questões do BEPS das medidas desenvolvidas no decurso do Projeto BEPS, mas também a incidência económica das diferentes opções para enfrentar estes desafios fiscais mais amplos.
- Na sua parte final (Capítulo 10) são apresentadas as conclusões da Task Force, juntamente com a determinação dos próximos passos a seguir.

No entanto, no entendimento de Macedo *et al.* (2018, p. 61)

Entre todos os relatórios finais do projeto BEPS publicados pela OCDE em outubro de 2015, o relativo à Ação 1 talvez tenha sido o que mais críticas sofreu, segundo vários autores, o relatório final da Ação 1 foi excessivamente tímido e hesitante ao não avançar qualquer proposta concreta de mudança de regras ou princípios no regime tributário internacional que reconhecesse um maior poder tributário para as jurisdições em que se localiza o mercado de usuários de serviços digitais

Ao contrário do que aconteceu com outras ações, a ação 1 não teve resultados concretos, este relatório mencionou medidas potenciais sem efetivamente propor nenhuma solução.

4.3.2 O caso Google

O Caso Google é um caso público, no qual as autoridades fiscais francesas analisaram entre

2005 e 2010 as atividades comerciais da Google de que resultou a acusação referente a cinco infrações contra a Google Ireland Limited. Este é um caso de litígio produzido pela erosão da base tributável através da evasão ao requisito de presença física no estado da fonte.

No entendimento de Macedo *et al.* (2018, p. 133) em relação a este caso:

todas as exigências se baseavam na existência de um estabelecimento permanente da empresa irlandesa em território francês. Tal estabelecimento teria sido gerado em função das atividades exercidas localmente pelos empregados da Google France Sarl, que funcionaria como um agente dependente da empresa irlandesa

A Google Ireland decide contestar as alegações feitas por parte das autoridades francesas originando uma disputa administrativa analisada pelo Tribunal Administrativo de Paris em julho de 2017.

No centro da questão está a Google Ireland Limited que vendia um serviço de publicidade online denominado por Google *AdWords*:

Segundo Macedo *et al.* (2018, p. 134):

O serviço AdWords permite que os anunciantes escolham determinadas palavras-chave que funcionarão como um “código” para o aparecimento de seus anúncios na página de pesquisas do Google” Assim que o usuário digitar uma das palavras-chaves escolhidas no motor de buscas do Google, aparecerá um link promocional e uma breve mensagem publicitária do anunciante na página que mostra o resultado da pesquisa feita pelo usuário.

Sucedem que a Google France prestava apoio administrativo bem como serviços de marketing à Google Ireland. Apesar disso, a Google France não celebrava contratos nem aceitava aquisições do serviço de clientes franceses por parte da Google Ireland, dado que esta teria que aprovar nas suas instalações na República da Irlanda. Neste sentido, foi feita uma auditoria à Google France, onde as Autoridades Fiscais francesas concluíram que a Google Ireland tinha efetivamente um Estabelecimento Estável em território Francês. De acordo com as Autoridades Fiscais francesas, a atuação da Google France não poderia ser considerada semelhante à de um agente independente uma vez que a empresa francesa dependia economicamente da empresa irlandesa posto que a empresa irlandesa reembolsava todos os custos da empresa francesa e deste modo a mesma não corria qualquer risco financeiro nas suas operações.

Em contrapartida, em julho de 2017, o Tribunal Administrativo Francês, ao contrário da posição tomada pelas Autoridades Fiscais Francesas, entendeu que a Google na Irlanda não tinha um estabelecimento permanente na França, uma vez que a Google em França não tinha o

poder de concluir os contratos com os anunciantes; as suas atividades eram auxiliares para o serviço prestado na Irlanda. O poder do escritório francês estava limitado à captação de clientes para a Irlanda, ou seja, o entendimento do Tribunal de França foi feito com base numa interpretação literal do anterior art.º 5º CMOCDE, do estabelecimento permanente, o qual não tinha em linha de conta a evolução tecnológica e um possível novo elemento de conexão entre países. Este caso é anterior às alterações da Convenção Modelo da OCDE e resultou na necessidade de alteração ao conceito de estabelecimento estável com base neste tipo de desafios da globalização e da economia digital. Consequentemente, uma das ações propostas pelo plano BEP incluiu a alteração do conceito de estabelecimento permanente, como iremos abordar de seguida

4.3.1 Ação 7 do BEPS

Cada jurisdição defende a interpretação e a qualificação de factos económicos que mais favorecem a sua finalidade fiscal. A ação 7 – Prevenir que se evite artificialmente o conceito de Estabelecimento Estável, cujo relatório final foi apresentado em 2015, demonstrou uma preocupação óbvia com as hipóteses que excluem a configuração de estabelecimento permanente. Esta ação tem por objetivo ampliar o conceito de Estabelecimento Estável da Convenção modelo da OCDE.⁸

Citando o próprio relatório da ação:

«este tem como objetivo desenvolver alterações à definição de Estabelecimento Estável para evitar a evasão artificial de estabelecimento estável em relação ao BEPS, inclusive por meio do uso de arranjos de comissionamento e das isenções de atividades específicas. O trabalho nessas questões também irá abordar os problemas relacionados com a atribuição de lucros»

A ação 7 do BEPS teve um papel fundamental nas mais recentes alterações ao conceito de estabelecimento permanente do artigo 5.º da CMOCDE, tendo como resultado, alterações aos nº4, nº5 e nº6 deste artigo bem como a adição de uma norma anti fragmentação através do nº 4.1.

Com base no nº1 do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE «para efeitos da presente Convenção, a expressão "estabelecimento estável" significa uma instalação fixa, através da qual

⁸ Preventing The Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status – Action 7 2015 Final Report. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/preventing-the-artificial-avoidance-of-permanent-establishment-status-action-7-2015-final-report_9789264241220-en#page1

a empresa exerça toda ou parte da sua actividade.» Ora, segundo esta definição da Convenção Modelo, para que se comprove a existência de um estabelecimento estável, precisamos de preencher 3 requisitos cumulativos, a saber: a verificação de uma instalação, um local onde a empresa exerça a sua atividade; que esta instalação seja fixa, isto é, localizada num local e existir um certo grau de permanência; a necessidade que através desta instalação física se exerça total ou parcialmente uma ou várias atividades da empresa.

No que diz respeito ao nº4 do artigo 5º da CMOCDE, a ação 7 do Plano BEPS constatou que as exceções ali previstas ao conceito de estabelecimento permanente estavam a afastar-se do objetivo principal ao isentar as atividades não essenciais para a obtenção de lucros por empresas sediadas em outro país que não o da fonte.

Com base na antiga redação do nº4 do art.º 5º da Convenção Modelo da OCDE, defendia-se que as atividades elencadas nas alíneas a), b), C), e d) deveriam ser sempre excluídas do conceito de estabelecimento permanente. Apenas as atividades genéricas citadas nas alíneas e) e f) do artigo é que se submeteriam a análise sobre o seu carácter preparatório ou auxiliar para fins de caracterização do estabelecimento permanente.

Assim, casos como estabelecimentos dedicados apenas a atividades de armazenamento e entrega de produtos ou recolha de informações nunca seriam considerados como estabelecimentos permanentes, apesar de terem importância central para determinados modelos de negócio, como, por exemplo, a venda de produtos físicos pela internet.

Com a nova redação dada pela ação 7 do Plano BEPS as exceções previstas no nº4 do artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE passam a ficar sujeita à verificação do carácter preparatório ou auxiliar das atividades em relação à integralidade das operações.

Seguindo o raciocínio Silva (2019, p.35) em relação a esta alteração:

[...] as atividades descritas nas alíneas (a) a (d) do n. º4, uma função que antes era considerada como auxiliar, pode constituir um EE, caso a infraestrutura logística seja essencial ao modelo de negócio, caso verificado nos negócios eletrónicos. A proposta da OCDE implica mudar a redação do artigo 5, nº4 e acrescentar a condição de que as atividades mencionadas sejam apenas isentas do estatuto de EE, desde que sejam de fato “de carácter preparatório e auxiliar”. Por exemplo, uma empresa que fornece serviços de bijuteria pode ter um *site* que exiba preços e disponibilidade. O site provavelmente constituiria uma medida auxiliar nos termos do artigo 5, nº4. Nos modelos de negócios digitais, no entanto, é improvável que um servidor possa ser caracterizado como uma mera medida auxiliar. Um servidor pertencente a uma empresa estrangeira poderia claramente

atingir o limite do EE do artigo 5.

Embora esta modificação esteja alinhada com os propósitos do Plano BEPS e com o objetivo de uma tributação mais justa na economia digital, este teste acerca da natureza das atividades possui contornos objetivos indefinidos e como tal pode ter implicações controversas.

Por um lado, afeta a segurança jurídica dos contribuintes, incluindo aqueles não ligados a planeamentos tributários abusivos. As empresas passam a ter menor grau de certeza quanto aos impactos tributários das suas operações nas jurisdições de mercado, principalmente quando se trata de modelos de negócio híbridos.

Por outro lado, cria-se margem para potenciais conflitos entre Estado-Residência e Estado-Fonte, uma vez que a interpretação de cada um pode variar quanto ao carácter preparatório ou auxiliar das atividades desenvolvidas em determinado estabelecimento. Nesta hipótese de divergência quanto ao carácter preparatório ou auxiliar das atividades, o Estado-residência pode procurar tributar todos os lucros da empresa ao mesmo tempo em que o Estado-fonte reconhece a sua competência tributária cumulativa sobre os lucros provenientes do estabelecimento permanente. Tal cenário requer um desenvolvimento e fortalecimento dos mecanismos para resolução de conflitos no âmbito da Convenção Modelo da OCDE.

4.4 Proposta de Diretiva da UE relativa ao conceito de “EE” digital

A 21 de março de 2018, a Comissão Europeia apresentou o chamado pacote da economia digital da UE. Este pacote incluiu uma proposta de Diretiva sobre o conceito de estabelecimento estável digital. A Proposta de Diretiva do Conselho – 2018/0072 estabelece as regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa tem como principal objetivo melhorar a resiliência do mercado interno no seu conjunto, a fim de enfrentar os desafios da tributação da economia digital sendo que, citando a própria diretiva:⁹

[...] este objetivo não pode ser suficientemente alcançado pelos Estados-Membros a título individual, uma vez que as empresas digitais podem exercer atividade transfronteiras sem qualquer presença física numa jurisdição, sendo, portanto, imprescindíveis regras para garantir que pagam impostos nos países em que obtiveram lucros.

Na interpretação de Macedo *et al.* (2018, p. 52)

Esta proposta de diretiva prevê disposições que alargam o conceito de estabelecimento

⁹ Proposta de Diretiva do Conselho que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa. Disponível em: https://eur-lex.europa.eu/resource.html?uri=cellar:3d33c84c-327b-11e8-b5fe-01aa75ed71a1.0016.02/DOC_1&format=PDF

estável, de forma a incluir igualmente uma presença digital significativa pela qual a atividade de uma empresa é total ou parcialmente exercida e determina igualmente certos princípios de imputação e determina igualmente certos princípios de imputação de lucros a uma presença digital significativa ou com ela relacionados, para efeitos de imposto sobre as sociedades

Ora, segundo o art.º 4º considera-se existir uma “presença digital significativa” num Estado-Membro num período de tributação se a atividade exercida através dessa presença consistir, total ou parcialmente, na prestação de serviços digitais através de uma interface digital e se uma ou mais das seguintes condições estiver preenchida no que respeita à prestação dos referidos serviços pela entidade que exerce essa atividade, em conjunto com a prestação de quaisquer desses serviços através de uma interface digital por cada uma das empresas associadas dessa entidade numa base agregada:

- A proporção das receitas totais obtidas nesse período de tributação e resultantes da prestação desses serviços digitais a utilizadores situados nesse Estado-Membro no mesmo período de tributação seja superior a 7 000 000 EUR;
- O número de utilizadores de um ou mais desses serviços digitais que se situem nesse Estado-Membro nesse período fiscal seja superior a 100 000;
- O número de contratos comerciais de prestação de tais serviços digitais que sejam celebrados nesse período fiscal por utilizadores situados nesse Estado-Membro seja superior a 3 000.

5. IMPOSTO SOBRE SERVIÇOS DIGITAIS (PROPOSTA DE DIRETIVA 2018/0073)

Enquanto a proposta 2018/0072 estabelece normas relativas à tributação direta das empresas com uma presença digital significativa nos países da união europeia, a proposta de diretiva 2018/0073 (também proveniente do pacote da economia digital da UE) determina um sistema comum para a criação de um novo imposto sobre as receitas da prestação, por grandes empresas multinacionais, de certos serviços digitais. Esta proposta não versa sobre o conceito de EE nem interfere com o mesmo.

Citando a própria proposta, o objetivo específico da mesma é apresentar uma medida que vise as receitas decorrentes da prestação de determinados serviços digitais e seja fácil de implementar, bem como assegure condições equitativas no período intercalar até que esteja disponível uma solução abrangente. Tal está em consonância com os objetivos gerais da presente proposta, cujo objetivo é:¹⁰

- proteger a integridade do Mercado Único e assegurar o seu bom funcionamento;
- garantir que as finanças públicas na União são sustentáveis e as matérias coletáveis nacionais não sofrem erosão;
- assegurar que a equidade social é preservada e existem condições equitativas para todas as empresas que operam na União; e
- lutar contra o planeamento fiscal agressivo e colmatar as lacunas atualmente existentes nas regras internacionais que tornam possível para algumas empresas digitais a evasão fiscal nos países onde operam e criam valor.”

De acordo com o nº1 do artigo 3º da proposta, as receitas tributáveis no âmbito do Imposto sobre serviços digitais são exclusivamente as decorridas da prestação dos seguintes serviços digitais:

- a) a apresentação, numa interface digital, de publicidade destinada aos utilizadores dessa interface;
- b) a disponibilização aos utilizadores de uma interface digital multilateral que permite aos utilizadores encontrar e interagir com outros utilizadores e pode, além disso, facilitar o

¹⁰ Proposta de Diretiva do Conselho relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=COM:2018:0148:FIN>

fornecimento de bens ou a prestação de serviços subjacentes diretamente entre os utilizadores;

- c) a transmissão dos dados recolhidos sobre os utilizadores e gerados pelas atividades dos utilizadores em interfaces digitais.

No entendimento de Macedo *et al.* (2018, p. 56)

O conceito de receitas tributárias deverá incluir o total das receitas brutas, líquido do imposto sobre o valor acrescentado e de outros impostos similares. São exemplos de rendimentos incluídos: (i) os derivados da valorização de dados pelo facto de constatarem de espaços digitais- Ex.: *Facebook, Google, Twitter, Instagram, Spotify*, ou venda desses dados; e (ii) os resultantes da disponibilização de plataformas digitais para utentes (serviços de intermediação) – Ex.: *Airbnb, Uber*

Apenas determinadas entidades deverão ser consideradas sujeitos passivos para efeitos do ISD, independentemente de estarem estabelecidas num Estado-Membro ou na jurisdição de um país terceiro, caso satisfaçam as seguintes condições cumulativamente:

- o montante total das receitas mundiais comunicadas pela entidade para o exercício em causa é superior a 750 000 000 EUR;
- (b) o montante total das receitas tributáveis obtidas pela entidade na União durante o exercício em causa é superior a 50 000 000 EUR.

O artigo 8.º estabelece uma única taxa de tributação em toda a União de 3 %.

Já nas disposições finais da proposta, e quanto à transposição desta proposta, segundo o art.º 25º, o prazo de transposição terminou a 31 de dezembro de 2019, pelo que, os Estados-Membro estão obrigados a aplicar estas disposições desde dia 1 de janeiro de 2020.

6. O IMPACTO DA PANDEMIA NA ECONOMIA DIGITAL E OS PROGRESSOS NA UE E OCDE

É certo que a pandemia COVID-19 vivida mundialmente acelerou o processo de digitalização da economia e causou preocupações acrescidas ao nível da economia digital e da sua respetiva tributação. As empresas demonstraram ao longo da pandemia uma eficiente capacidade de resposta e adaptação ao criarem novos canais digitais, incrementarem o uso de pagamentos online, reforçarem a segurança e o controlo da execução dos serviços a clientes com meios digitais. Estamos a viver no meio da digitalização, onde tudo acontece de forma mais rápida.

Durante a pandemia COVID 19 quer a UE quer a OCDE produziram documentos que iremos analisar, é salientada a relevância da economia digital.

A 7 de Outubro de 2020 a OCDE publicou o “E-Commerce in The Time Of COVID-19”¹¹ um documento que resume como a COVID-19 acelerou a expansão do comércio eletrónico para novas empresas, clientes e tipos de produtos, envolvendo uma mudança a longo prazo das transações de comércio eletrónico de bens e serviços de luxo para as necessidades quotidianas. Salienta, também, como os decisores políticos podem aproveitar o potencial da transformação digital no retalho e restantes áreas para apoiar a adaptação empresarial e aumentar o distanciamento social, assegurando ao mesmo tempo que ninguém fica para trás.

Explica a OCDE neste documento que apesar das diferenças existentes entre países, a crise COVID-19 aumentou o dinamismo no cenário do comércio eletrónico entre os países e expandiu o foco do comércio eletrónico, incluindo por meio de novas empresas, segmentos de consumo (por exemplo, idosos) e produtos. Enquanto isso, as transações de comércio eletrónico em muitos países mudaram parcialmente de bens e serviços de luxo para as necessidades diárias, relevantes para um grande número de pessoas.

Realça ainda a OCDE que algumas destas mudanças no comércio eletrónico provavelmente serão mudanças a longo prazo, tendo em vista a possibilidade de novas vagas da pandemia, a conveniência dos novos hábitos de compra, os custos de aprendizagem e o incentivo para as empresas capitalizarem investimentos em novos métodos de vendas.

Esclarece por fim que, mesmo com os esforços de alguns governos para promoverem o e-commerce durante a pandemia, as barreiras digitais persistentes indicam que nem todos puderam participar. Além disso, as regulamentações que não são adaptadas ao comércio

¹¹ E-commerce in the time of COVID-19. Disponível em: <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/e-commerce-in-the-time-of-covid-19-3a2b78e8/>

eletrônico podendo também criar barreiras para as empresas, como no caso de modelos emergentes de vendas omni-channel¹² ou novos modos de entrega. Embora muitos desses desafios já existissem antes do COVID-19, a crise vivida e o novo papel do comércio eletrônico para indivíduos e empresas aumentaram a necessidade de ação política.

A 9 de março de 2021, a Comissão apresentou uma visão e percursos para a transformação digital da Europa até 2030. Com base nesta visão, na sequência da pandemia, a digitalização assume um papel essencial para a recuperação da economia e para a resiliência dos setores europeus da saúde e da prestação de cuidados.

Com vista a preparar as sociedades e as economias para a era digital, a União Europeia está empenhada em criar um espaço digital seguro, destinado aos cidadãos e às empresas de forma inclusiva e acessível a todos. Para tal, é necessário viabilizar uma transformação digital que salvaguarde os valores da União Europeia e proteja os direitos fundamentais e a segurança dos cidadãos, reforçando simultaneamente a soberania digital da Europa.

Daqui emergiu a “Bússola Digital”, uma estratégia proposta pela Comissão Europeia que define metas digitais específicas a atingir até ao ano 2030. Esta proposta coloca a educação e as competências digitais na linha da frente e está estruturada em torno de quatro pontos chave:

- Uma população digitalmente qualificada e profissionais digitais altamente qualificados;
- Infraestruturas digitais seguras e sustentáveis;
- Transformação digital dos negócios;
- Digitalização dos serviços públicos.

Todo este crescimento e desenvolvimento acelerado dos meios digitais vem associado a uma preocupação agravada da economia digital e da sua respetiva tributação.

Os serviços digitais são um desafio para os sistemas de fiscalidade existentes. As regras que regem a fiscalidade internacional foram concebidas para serem aplicadas a empresas com presença física num determinado país. Em consequência, é frequente os lucros provenientes de atividades digitais não serem tributados no país onde são gerados.

Neste âmbito têm sido produzidos trabalhos para adaptar os sistemas de tributação dos Estados-Membros de modo a adaptá-los à era digital.

¹² Omni-Channel: Estratégia de uso simultâneo e interligado de diferentes canais de comunicação, com o objetivo de encurtar a relação entre o online e o offline, melhorando assim a experiência do cliente.

A União Europeia desempenha um papel fundamental neste processo, nomeadamente nas negociações em curso na OCDE, procurando uma solução a longo prazo baseada num acordo à escala global.

A 22 de Março de 2021 o Conselho da Europa adotou novas regras com o objetivo de melhorar a cooperação administrativa no domínio da fiscalidade e combater os desafios impostos pela economia das plataformas digitais implementando alterações à Diretiva 2011/16/UE relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade.

João Leão, Ministro das Finanças em Portugal afirmou à data “trata-se de uma atualização importante das regras da UE, que ajudará a garantir que os vendedores ativos em plataformas digitais também pagam a sua quota-parte de impostos. Essa atualização é particularmente bem-vinda numa altura em que há cada vez mais vendas efetuadas em linha e em que a pandemia de COVID-19 está a exercer pressão sobre as finanças públicas. Ao tornar as suas regras relativas à troca automática de informações extensivas à economia das plataformas digitais, a UE está a dar o exemplo a nível mundial.”

É certo que, numa escala mundial, cada vez mais pessoas e empresas utilizam os meios digitais para vender bens ou prestar serviços de forma mais célere. Por outro lado, estes rendimentos obtidos através das plataformas digitais acabam muitas vezes por não serem declarados e consequentemente os impostos não são pagos. Este facto acontece, principalmente, quando as plataformas digitais operam em vários países, fazendo perder receitas fiscais aos Estados-Membros e originando uma vantagem aos comerciantes que utilizam plataformas digitais em comparação com as empresas tradicionais.

As alterações da diretiva relativa à cooperação administrativa no domínio da fiscalidade têm por objetivo resolver esta questão.

No preâmbulo da Diretiva podemos ler que:

A digitalização da economia tem crescido rapidamente nos últimos anos, o que deu origem a um número crescente de situações complexas relacionadas com a fraude, a evasão e a elisão fiscais. A dimensão transfronteiriça dos serviços oferecidos através da utilização de operadores de plataformas criou um ambiente complexo onde pode ser difícil fazer aplicar as regras fiscais e garantir o cumprimento das obrigações fiscais. Há falta de cumprimento das obrigações fiscais e o valor dos rendimentos não declarados é significativo.

Estas alterações, ao imporem aos operadores de plataformas digitais a obrigação de comunicarem as receitas obtidas pelos vendedores nas suas plataformas e aos Estados-

Membros a de trocarem automaticamente essas informações, tentam minorar o problema.

As novas regras abrangem as plataformas digitais situadas tanto dentro como fora da UE e a sua aplicabilidade está prevista a partir de 1 de janeiro de 2023. Permitirão às autoridades fiscais nacionais detetar os rendimentos obtidos através de plataformas digitais e determinar as obrigações fiscais aplicáveis. Também passará a ser mais fácil o cumprimento das normas para os operadores de plataformas digitais, já que a comunicação de informações só terá lugar num Estado-Membro, em conformidade com um quadro comum da UE.

A 8 de outubro de 2021 após anos de intensas negociações para a criação de um sistema tributário internacional, 136 países de um total de 140 Membros do quadro Inclusivo OCDE / G20 sobre BEPS aderiram ao “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy” formado por dois pilares e com um objetivo de serem adotadas novas regras tributárias internacionais e deste modo, garantir que empresas multinacionais paguem um valor justo de impostos onde operam.

O Secretário-Geral da OCDE, Mathias Cormann afirma que “depois de anos de intenso trabalho e negociações, este pacote histórico vai garantir que grandes empresas multinacionais paguem a sua justa parcela de impostos em todo o lado”

A título preliminar, estes pilares 1 e 2 consistem eles próprios já num plano de ação definidos pelo designado Inclusive Framework. No fundo, este é constituído por representantes da OCDE e do G20 e consiste num órgão técnico responsável por acompanhar e monitorizar a implementação das ações resultantes do projeto BEPS.

No que diz respeito ao primeiro pilar, este estabelece que o volume do lucro residual das empresas (o restante posteriormente ao país onde estão sediadas ter cobrado o imposto correspondente a 10% do lucro) será repartido entre os países onde as empresas operam. Está ainda previsto, neste primeiro pilar, a extinção de impostos definidos unilateralmente pelos países sobre serviços digitais (ISD's)

No que diz respeito ao segundo pilar, este vem determinar um imposto mínimo de 15% para empresas com uma faturação acima de 750 milhões de euros, sendo o objetivo limitar a competitividade entre jurisdições em relação à tributação sobre o rendimento, com a introdução de um valor mínimo de imposto acordado multilateralmente.

Também neste âmbito, e a título informativo, com base numa análise levada a cabo pela OCDE sobre o impacto destas iniciativas, prevê-se que aumento global da receita tributária de 4%, sendo que as economias com um maior nível de investimentos diretos serão naturalmente as

mais impactadas.

Em suma, as medidas e iniciativas suprarreferidas pretendem um mundo de negócios melhor e fiscalmente mais justo, com uma tributação mínima global, adequada aos rendimentos obtidos.

7. TRIBUTAÇÃO DOS INTANGÍVEIS EM PORTUGAL

Sendo este um tema que já era atual, também aqui, todos os seus processos foram acelerados pela pandemia e como tal deve ser abordado de diversas perspetivas. Estamos a viver no intangível, as pessoas trabalham remotamente, conseguem estar localizadas num país e a trabalhar noutra. A economia do intangível vai exigir diversas adaptações fiscais sendo certo que alguns países já estão mais adaptados que outros.

Os ativos intangíveis em termos de definição são ativos não monetários identificáveis sem substância física, dando como exemplo, a goodwill e a propriedade intelectual. Do ponto de vista contabilístico, este ativo é tratado através da NCRF 6, norma portuguesa, mas que é uma adaptação da norma internacional de contabilidade respetiva.¹³

7.1 Tributação dos intangíveis do ponto de vista do IRC

Com base no Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas verificamos que o mesmo determina várias etapas até chegarmos ao seu cálculo.

Sucintamente, e para percebermos um pouco o cálculo deste imposto, começamos por partir do resultado líquido do exercício que está na contabilidade ao qual serão subtraídas algumas parcelas, nomeadamente as mais frequentes que são as variações patrimoniais negativas e positivas. Desta forma, obtém-se um determinado resultado. A este resultado obtido serão deduzidos ou acrescidos diversos valores que têm que ver com gastos que contabilisticamente são reconhecidos como tal, mas que não são gastos fiscais. É o que acontece em alguns casos com amortizações. É a partir de toda esta sequência de cálculos que conseguimos apurar se efetivamente existe um lucro fiscal ou um prejuízo fiscal. De referir que até se obter o eventual imposto a pagar há diversas outras etapas, que não analisaremos aqui.

Qualquer ativo, à partida, desde que sujeito a depreciação, é suscetível de amortização e serão aceites os custos respetivos, ou seja, a amortização contabilística é também considerada um custo fiscal.

Em conferência, Tânia Meireles Cunha, Juíza Desembargadora no Tribunal Central Administrativo Sul explicou que no artigo 29º a regra de ouro em relação às amortizações consideradas como gastos fiscais é que estas têm que ser relativas a elementos do ativo sujeito a depreciação, ou seja, sujeitos a perda de valor pelo decorrer do tempo e nesse caso tanto pode

¹³ Norma Contabilística e de Relato Financeiro 6. Disponível em: http://www.cnc.min-financas.pt/siteantigo/SNC_projecto/NCRF_06_activos_intangiveis.pdf

abranger os ativos tangíveis como os intangíveis.

Em Portugal, no que toca as amortizações e depreciações, além do CIRC, existe o Decreto Regulamentar nº25/2009 de 14 de setembro, que estabelece o regime das depreciações e amortizações para efeitos do imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas e que tem vindo a ser alterado ao longo do tempo.

Analisando o Decreto, verificamos que o disposto no art.º 16º acaba por replicar aquilo que já decorria do código do IRC.

Artigo 16.º

Activos intangíveis

1 - Os activos intangíveis são amortizáveis quando sujeitos a deprecimento, designadamente por terem uma vigência temporal limitada.

2 - São amortizáveis os seguintes activos intangíveis:

a) Despesas com projectos de desenvolvimento;

b) Elementos da propriedade industrial, tais como patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou outros direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo.

3 - Excepto em caso de deprecimento efectivo devidamente comprovado, reconhecido pela Direcção-Geral dos Impostos, não são amortizáveis:

a) Trespases;

b) Elementos mencionados na alínea b) do número anterior quando não se verificarem as condições aí referidas.

Segundo o nº2 deste artigo, consideram-se amortizáveis as despesas com projetos em desenvolvimento; elementos da propriedade industrial, tais como: patentes, marcas, alvarás, processos de produção, modelos ou direitos assimilados, adquiridos a título oneroso e cuja utilização exclusiva seja reconhecida por um período limitado de tempo. Por outro lado, no nº3 encontramos exceções à amortização.

Resumidamente, segundo este artigo, em regra, nos ativos intangíveis que sejam sujeitos a deprecimento e tenham um período de vida definido, as suas amortizações são aceites como gastos fiscais. Sem prejuízo, nem sempre isso acontece e temos vários ativos intangíveis que não têm uma vida útil definida.

Ensina Tânia Meireles que, para estes ativos intangíveis com vida útil indefinida, com base no

artigo 45º-A do CIRC para estas situações, o legislador português, não há muitos anos, previu a possibilidade de serem aceites alguns gastos com este tipo de ativos, ou seja, as suas amortizações contabilísticas não são admitidas mas o gasto é aceite de uma outra forma, em vez de ser como amortização o gasto é no fundo dividido em frações e são aceites durante os 20 exercícios seguintes uma fração desse gasto. Este artigo 45º-A do IRC prevê algumas situações. Vejamos, por um lado, se os elementos da propriedade industrial têm uma vigência temporal limitada. Ao invés, então aí a amortização não é aceite como gasto. A outra situação que até alguns anos não era admitida, é a aceitação como gasto do goodwill adquirido numa concentração de atividades empresariais sendo que o conceito de goodwill aqui trazido é o conceito contabilístico, o pagamento feito pela adquirente em antecipação de benefícios económicos futuros de ativos que não sejam capazes de ser individualmente identificados e separadamente reconhecidos.

Em termos de ativos intangíveis então podemos no fundo dividir as situações em Portugal como ativos intangíveis amortizáveis fiscalmente ou ativos intangíveis não amortizáveis fiscalmente, sendo que nestes ainda temos alguns em que é possível deduzir uma fração do gasto e outros em que não é possível qualquer dedutibilidade do gasto.

Ainda ao nível do IRC, e quanto aos intangíveis, é necessária uma breve referência ao artigo 50º-A acerca dos rendimentos provenientes de contratos relacionados com a propriedade industrial e intelectual onde se definam que estes rendimentos concorrem em metade do seu valor para a determinação do lucro tributável.

Em suma, esta norma tem várias regras e dá-nos o conceito do que é este rendimento, mas no fundo quis de alguma forma privilegiar este tipo de rendimentos. Do ponto de vista de declaração, acontece que são abatidos 50% dos rendimentos para se obter a vantagem fiscal associada a este tipo de rendimentos.

7.2 Tributação dos intangíveis do ponto de vista do IVA

Passando aos intangíveis, no âmbito do Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), comecemos por referir que este imposto é um imposto geral sobre o consumo e harmonizado na União Europeia. Atualmente, a Diretiva transposta em vigor é a Diretiva IVA 2006/112/CE de 28 de novembro de 2006.

Este é um imposto que não tem exatamente o mesmo tratamento em todos os países da união europeia, sendo as alíquotas diferentes de país para país. Todavia, a sua estrutura geral é fundamentalmente a mesma e, portanto, nesse aspeto é uma vantagem para o comércio da

União Europeia.

Inerente a este imposto temos o princípio da neutralidade. Relativamente a este princípio ensina Palma (2008, p.23)

Existirá neutralidade relativamente ao consumo, quando o imposto não influi nas escolhas dos diversos bens ou serviços por parte consumidores. Um imposto será neutro na perspetiva da produção, se não induz os produtores a alterações na forma de organização do seu processo produtivo

Segundo este princípio, no fundo, este imposto deve ter impacto zero na cadeia produtiva, isto é, é um imposto a ser suportado pelo consumidor final. Pela forma como o imposto está desenhado vai ser liquidado em etapas pelos vários intervenientes e no fundo o que se pretende com toda a forma de funcionamento do IVA é que ele não implique para os vários intervenientes da força produtiva um encargo, numa situação perfeita o seu impacto deverá ser zero para os produtores.

Logo no art.º 1º do CIVA encontramos a incidência objetiva do imposto, onde podemos ler que estão sujeitas a imposto sobre o valor acrescentado: a) As transmissões de bens e as prestações de serviços efectuadas no território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo agindo como tal; b) As importações de bens; c) As operações intracomunitárias efectuadas no território nacional, tal como são definidas e reguladas no Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias. Neste contexto interessa-nos falar sobretudo das prestações de serviços.

Em termos da incidência subjetiva, de acordo com o art.º 2º do CIVA, o IVA incide genericamente sobre pessoa físicas ou jurídicas que pratiquem atos sujeitos a imposto, incluindo o Estado, em determinados casos.

Em conferência, Tânia Meireles Cunha, Juíza Desembargadora no Tribunal Central Administrativo Sul ensinou, simplificadamente, quanto à forma de cálculo do IVA, que esta funciona num esquema de conta corrente em que de um lado, nas declarações periódicas apresentadas mensalmente ou trimestralmente os contribuintes indicam o imposto liquidado e do outro o imposto deduzido (há outras parcelas pelo meio, que não cabe aqui detalhar). Depois desta relação entre imposto liquidado e imposto deduzido chegamos a uma situação de crédito a favor do contribuinte ou a favor do estado.

Neste contexto, um ponto importantíssimo é o da localização das operações regulado no artigo 6º CIVA.

No caso das prestações de serviços existem duas regras, com algumas exceções, sendo que estas

duas regras dependem do tipo de relação perante a qual nos encontrarmos. Se estamos perante uma operação Business to Business (B2B) ou numa relação Business to Consumer (B2C).

Quando estamos perante uma relação B2B, ou seja, entre dois sujeitos passivos de IVA, a prestação é tributada no país do adquirente. No caso em que a prestação é feita ao consumidor então já é no domicílio do prestador/onde está a sede.

No caso das transações de ativos intangíveis, são consideradas como prestação de serviços, e vêm estabelecidas no artigo 4º do CIVA, no entanto podemos considerar este um conceito residual que acaba por ser tudo aquilo que não é transmissão de bens (artigo 3º CIVA).

Explica Tânia Meireles que existem alguns exemplos que suscitaram dúvidas. Um deles tem que ver com transmissões de patentes e um outro com a transmissão de direitos de autor. Esta última está isenta, existindo uma norma de isenção no código do IVA (Art.º 9º nº16) e, no caso da transmissão de patente, colocou-se essa questão. Esta situação consta de uma instrução da Autoridade Tributária onde foi colocada justamente a situação de saber se eram ou não uma operação passível de liquidação de iva, ou isenta fazendo o paralelismo com os direitos de autor. De facto, é uma transmissão de serviços sujeita a IVA, sem qualquer isenção, de maneira que numa situação destas há liquidação de IVA e sendo o B um sujeito passivo de IVA pode deduzi-lo.

De salientar, outra situação também importante em relação aos ativos intangíveis que tem que ver com os traspases. Em regra, não estão sujeitos a IVA (Não sujeição a IVA – artigo 3º nº4 e artigo 4º nº5 CIVA)

Voltando à localização das operações, importa referir os casos em que estamos perante serviços prestados por via eletrónica presente no art.º 6º nº6 alínea b), no nº10 alínea h) e no nº12. Em conferência destacou Tânia Meireles da Cunha que esta é uma matéria que será alterada em breve no âmbito de diversas alterações na UE.

Analisemos a esquematização (adaptada) de Tânia Meireles quanto à forma de liquidar o IVA no caso de prestação de serviços via eletrónica, onde naturalmente se encontram muitas prestações cujo objeto são ativos intangíveis:

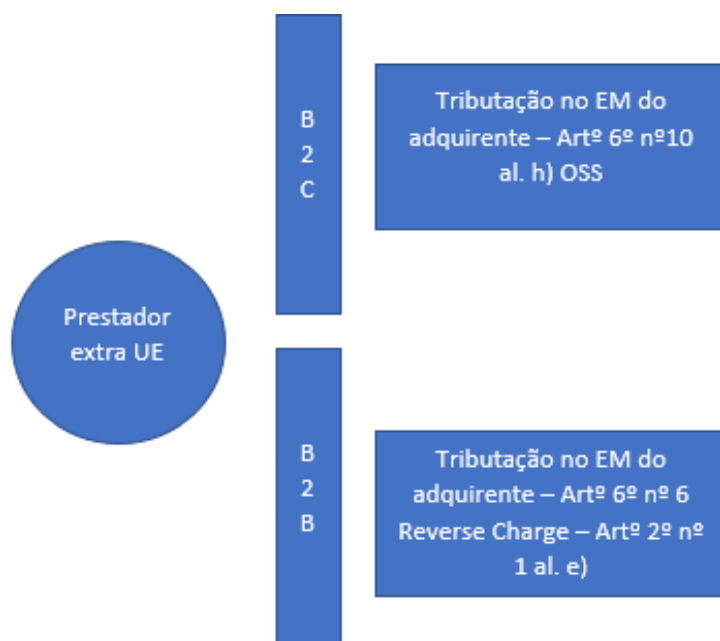
Figura 4 - Esquema liquidação IVA – Prestações de serviços via eletrónica



Ora, seguindo a **Figura 4**, temos sempre que distinguir as situações B2B ou B2C, se tiver um prestador da união europeia e no caso de ser uma relação para o consumidor final que seja um adquirente na união europeia a tributação é feita no EM do adquirente (é uma exceção há regra geral das prestações de serviço). Quando o adquirente é residente fora da União Europeia normalmente não é tributada, há uma regra excecional na tributação no EM do prestador.

No caso de ser uma relação de B2B quando o adquirente é residente na UE a tributação é no EM do adquirente, mas aqui há uma situação de reverse charge, ou seja, é o próprio adquirente que tem que fazer a autoliquidação do IVA. Quando é um adquirente fora da UE não é tributado na UE.

Figura 5- Esquema liquidação IVA – Prestações de serviços via eletrónica (Extra UE)



No caso de um prestador extra(comunitário), de uma prestação de serviços relativa a um adquirente consumidor final, ainda que seja a um adquirente sujeito passivo, a tributação é sempre feita no Estado Membro do adquirente com a diferença de que, também sendo uma relação B2B, há lugar a uma autoliquidação, o adquirente é que tem que pagar.

Nas situações em que tem de ser o prestador de serviços a fazer a liquidação de IVA, no fundo situações em que estamos numa relação com os consumidores finais no fundo o que o regime exigia era que o prestador fosse aos EM todos pagar o IVA que tinha liquidado em relação a essas prestações. Para isso criou-se um regime que é o regime Mini One Stop Shop (MOSS), atualmente substituído pelo One Stop Shop (OSS).

O MOSS é um regime especial de IVA aplicável a prestadores de serviços digitais. Tem como principal objetivo facilitar o cumprimento das obrigações fiscais relativas ao IVA a liquidar em transações noutros países da União Europeia ou do Espaço Económico Europeu.

Na sua tradução para Português, o Mini Balcão Único (MOSS) destina-se a operadores económicos que prestem serviços à distância a consumidores finais. Com este regime, não precisa de se registar em cada país onde vende. O MOSS permite apresentar as declarações de IVA num único local, sendo que, depois, o sistema trata de entregar o imposto ao país correspondente.

Inicialmente, este sistema abrangia:

- Alojamento de sítios web;
- Fornecimento de programas informáticos por licenciamento ou subscrição;
- Acesso a bases de dados;
- Streaming de música, televisão e conteúdos temáticos;
- Jogos online individuais e em plataformas colaborativas;
- Aprendizagem à distância.

Implementado a 1 de janeiro de 2015, e recentemente alargado, passou a ser o balcão único (OSS) desde o dia 1 de julho de 2021, abrangendo um conjunto mais alargado de entregas de bens e prestações de serviços, com a introdução de novas simplificações.

Desde de 1 de julho de 2021 as empresas, em vez de se registarem para efeitos de IVA em vários países da União Europeia, terão a opção de apresentar uma declaração OSS, trimestralmente, com todas as vendas elegíveis dentro da UE. Assim, o IVA é pago às autoridades fiscais do país de origem da entidade, que posteriormente o encaminha para os países em questão.

Existe uma exceção a esta regra, a das empresas da UE estabelecidas num dos Estados-Membros e que realizem vendas transfronteiriças inferior a € 10.000 por ano podem cobrar o respetivo IVA do seu país e declarar estas vendas na declaração de IVA interna

Com base no guia do balcão único do IVA ¹⁴ este abrange três regimes especiais, a saber:

- O regime Extra-União,
- O regime da União
- O regime de importação.

Alargou-se o âmbito do regime Extra-União e do regime da União já existentes, tendo sido introduzido recentemente o regime de importação. Estes regimes especiais permitem aos sujeitos passivos declarar e pagar o IVA devido em Estados-Membros em que, por regra, os

¹⁴ Guia do Balcão Único do IVA. Disponível em:

https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/apoio_contribuinte/Comercio_eletronico/Orientacoes/Documents/OSS_guidelines_pt_1.pdf

sujeitos passivos não se encontram estabelecidos, utilizando para o efeito um portal Web no Estado-Membro em que se encontram identificados (Estado-Membro de identificação).¹⁵

Trata-se de regimes facultativos. Na prática, o sujeito passivo que se encontre registado para efeitos de um regime OSS num Estado-Membro (o Estado-Membro de identificação) apresentará, por via eletrónica, declarações de IVA OSS em que descreve as entregas e/ou prestações passíveis de serem declaradas no respetivo regime OSS, em conjunto com o IVA devido. A declaração de IVA é apresentada trimestralmente no regime extra-União e no regime da União e mensalmente no regime de importação. Se um sujeito passivo optar por utilizar um dos regimes tem de declarar todas as entregas e/ou prestações abrangidas por esse regime específico através da declaração OSS do respetivo regime. Essas declarações de IVA OSS, juntamente com o IVA pago, são depois transmitidas pelo Estado-Membro de identificação aos Estados-Membros de consumo correspondentes, através de uma rede de comunicações segura. As declarações de IVA OSS completam, sem substituir, as declarações de IVA apresentadas por um sujeito passivo no respetivo Estado-Membro, ao abrigo das suas obrigações nacionais em matéria de IVA.

Os regimes OSS estão disponíveis para sujeitos passivos estabelecidos na UE e fora da UE. Os sujeitos passivos estabelecidos na UE podem utilizar o regime da União e o regime de importação, ao passo que os sujeitos passivos não estabelecidos na UE podem utilizar os três regimes, ou seja, o regime extra-União, o regime da União e o regime de importação. Sem os regimes OSS, o prestador de serviços seria obrigado a registar-se em cada um dos Estados-Membros em que entregasse bens ou prestasse serviços aos seus adquirentes. Os regimes OSS são facultativos para os sujeitos passivos.

No entanto, ao optar pela utilização de um regime OSS, o sujeito passivo deve aplicar esse regime a todas as entregas e/ou prestações abrangidas pelo regime em causa em todos os Estados-Membros envolvidos. Por conseguinte, o sujeito passivo não pode optar por utilizar o regime OSS unicamente para as entregas e/ou prestações nalguns Estados-Membros e não para as entregas e/ou prestações noutros Estados-Membros. Uma vez exercida a opção pelo regime, o mesmo aplica-se a todas as entregas e/ou prestações de serviços em todos os Estados-Membros.

¹⁵ No caso de Portugal: <https://www.portaldasfinancas.gov.pt/oss/>

8. AS MOEDAS VIRTUAIS – POSIÇÃO DA AUTORIDADE TRIBUTÁRIA EM PORTUGAL

8.1 A moeda virtual

Com base na definição de Sena (2021), a moeda virtual é uma versão totalmente eletrónica de dinheiro, sendo utilizada como método de pagamento direto entre pessoas, sem ter que passar por qualquer intermediário ou instituição financeira, operando por recurso à tecnologia descentralizada de registo de dados (blockchain)

Deixamos a curiosidade de que, em setembro de 2021, existiam cerca de 11954 tipos de criptoativos e, o mercado de capitais de ativos virtuais era de 2.173.740.732.180 de dólares.¹⁶

No entendimento de Soares *et al* (2021, p. 240)

Em síntese, estas moedas virtuais podem ser compreendidas a partir das suas principais características: a descentralização, independência e armazenamento em endereços eletrónicos criados para essa finalidade. Explica-se: no caso das criptomoedas, não há sujeito emissor ou uma autoridade central, permitindo transações financeiras sem intermediários, verificadas pelos “nós” (participantes da rede) P2P (Peer-to-Peer, ponto a ponto) e gravadas em um banco de dados distribuídos, chamado de Blockchain.

Seguindo para a definição de criptoativos apresentada pela Comissão de Mercado dos Valores Mobiliários (CMVM): “Os criptoativos são representações digitais de ativos baseadas e tecnologia blockchain, não emitidas por um banco central, instituição de crédito ou instituição de moeda eletrónica e que podem ser usadas como forma de pagamento numa comunidade que o aceite ou ter outras finalidades como a atribuição do direito à utilização de determinados bens e serviços ou a um retorno financeiro. Para este efeito, o termo “criptoativos” engloba as nomenclaturas que normalmente lhe são associadas como tokens, coins, criptomoedas ou moedas virtuais”¹⁷

A bitcoin, criada em 2008 foi a primeira moeda virtual a existir e continua a ser a moeda virtual mais conhecida em todo o mundo. O que está por detrás da bitcoin é nada mais nada menos do que um conjunto de tecnologias que, pela forma como se compõem e operam, representam um novo paradigma no que toca à criação e transferência de ativos no meio digital.

Importa destacar que, a moeda virtual não deve ser confundida com a moeda eletrónica cuja

¹⁶ Informação disponível em: <https://coinmarketcap.com/>, consultado em 20-09-2021

¹⁷ Informação disponível em: [https://www.cmvm.pt/pt/AreadoInvestidor/Faq/Pages/FAQs-Vide meus emCriptoativos investidores.aspx](https://www.cmvm.pt/pt/AreadoInvestidor/Faq/Pages/FAQs-Vide%20meus%20emCriptoativos%20investidores.aspx), consultado em 20-09-2021

definição vem estipulada no artigo 2º, alínea ff) do Regime Jurídico dos Serviços de Pagamento e da Moeda Eletrónica¹⁸ “ff) «Moeda eletrónica» o valor monetário armazenado eletronicamente, inclusive de forma magnética, representado por um crédito sobre o emitente e emitido após receção de notas de banco, moedas e moeda escritural, para efetuar operações de pagamento na aceção da alínea ii) e que seja aceite por pessoa singular ou coletiva diferente do emitente de moeda eletrónica;”.

Também, o Banco de Portugal¹⁹ vem definir a moeda eletrónica como “um valor monetário armazenado eletronicamente, que pode ser utilizado para efetuar operações de pagamento, isto é, depositar, transferir ou levantar fundos. O valor monetário deve corresponder ao montante de notas e moedas ou de moeda escritural que é entregue pelo adquirente da referida moeda escritural que é entregue pelo adquirente da referida moeda (o cliente portador de moeda eletrónica) ao emitente da mesma, tendo e, vista a realização das operações de pagamento. O cartão pré-pago constitui um exemplo de moeda eletrónica, mas existem contas de moeda eletrónica que não têm associados cartões”

Seguindo o pensamento de Sena (2021, p, 18)

«a moeda eletrónica aqui versada não é mais do que a moeda regulada pelo banco, correspondente a um curso legal reconhecido em Portugal, constante nas contas bancárias, em cartões pré-pagos ou noutras contas de moeda eletrónica que não possuem cartões associados. Pelo que se distingue claramente da moeda virtual, que será aqui tratada em pormenor, uma vez que esta não é regulada por nenhum Banco, não possui curso legal em Portugal. Opera numa rede peer-to-peer (pessoa-a-pessoa), sem intervenção de terceiras partes e pode ser utilizada não só como um meio de pagamento, mas também como um meio de troca, reserva de valor ou de aplicação em casinos»

O Governador do Banco de Portugal, em conferência²⁰ destacou que “de acordo com a Comissão Europeia, o curso legal das notas e moedas em euros deve implicar: (a) aceitação obrigatória, (b) aceitação ao valor nominal total sem a cobrança de taxas adicionais, e (c) meio legalmente reconhecido para cumprir obrigações de pagamento.”

Quaisquer outros ativos convencionados ou aceites como meios de pagamento, como as designadas moedas virtuais ou cripto-moedas, não têm curso legal, dado que não cumprem os

¹⁸ Decreto-Lei n.º 91/2018, de 12 de novembro

¹⁹ Informação disponível em: <https://cliente bancario.bportugal.pt/pt-pt/moeda-eletronica-o-que-e>

²⁰ Carlos da Silva Costa na Conferência Money Conference “Banca e Seguros: O Futuro do Dinheiro”.

Disponível em: <https://www.bportugal.pt/intervencoes/intervencao-do-governador-carlos-da-silva-costa-na-conferencia-money-conference-banca-e>

requisitos legais para tal, e, por consequência, não podem ser considerados dinheiro ou designados como moedas. São ativos cujo valor convencionado depende da natureza subjacente e/ou da confiança dos agentes que operam no correspondente mercado.

A Autoridade Tributária e Aduaneira, através de uma informação vinculativa²¹ no âmbito do processo nº5717/2015, de 27 de dezembro de 2016 veio defender a posição de que as ditas cripto-moedas/moedas virtuais não são consideradas “moeda” e como tal não dispõem de curso legal ou poder liberatório em Portugal.

Quanto à interpretação da União Europeia em relação a este assunto, em 2012 foi feita a primeira interpretação pelo Banco Central Europeu (BCE), alguns anos depois do aparecimento do Bitcoin. Nesta primeira interpretação, foi reconhecida a ausência de enquadramento jurídico como uma das características que distinguia estas moedas.

No que diz respeito aos riscos inerentes às moedas virtuais o Banco Central Europeu, inicialmente, não viu nenhum risco suscetível de preocupação em termos de estabilidade de preços, financeira e do sistema de pagamentos, no entanto, observou que este cenário poderia ser alterado em caso de crescimento das moedas virtuais, recomendando a sua monitorização. Neste contexto, o Banco Central Europeu começou a tratar da regulamentação destas moedas, sugerindo o registo dos proprietários de moedas virtuais bem como das instituições financeiras que as negociassem.

Mais tarde, em 2014, o European Banking Authority (EBA) – Em português, Autoridade Bancária Europeia publicou a “Opinion on Virtual Currencies “que após uma análise mais profunda aos riscos relacionado com as moedas virtuais e dos seus potenciais benefícios, apurou uma necessidade de regulamentação específica. Como tal, ficou visível uma preocupação para com os fins ilegais na utilização das criptomoedas.

Seguindo a análise de Soares *et al*, (2021, p. 235) a esta Opinion:

o EBA recomendou uma série de medidas, dentre os quais destaca-se: (i) estabelecimento de autoridade específica (mesmo descentralizada) responsável por cada moeda virtual no mercado, (ii) alguma identificação de consumidores por outros participantes de esquemas de moeda virtual, por exemplo, (iii) aplicação de regras contra manipulação de mercado e abuso de informação privilegiada e (iv) fornecimento de evidências sobre a segurança dos sistemas de tecnologia da informação privilegiada e (iv) fornecimento de evidências sobre

²¹ Informação Vinculativa -Tributação das cripto-moedas ou moedas virtuais. Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/rendimento/cirs/Documents/PIV_09541.pdf

a segurança dos sistemas tecnologia da informação)”

Em outubro de 2015 chegou a vez de o Tribunal de Justiça da União Europeia (TJUE) manifestar-se, através do processo C-264/14, em que considerou que a troca de moedas virtuais deve receber um tratamento fiscal igual à troca de moedas estrangeiras.

Sintetizando este caso, refere-se a um litígio entre a Autoridade Tributária Sueca e um empresário, chamado David Hedqvist, e diz respeito à incidência de IVA na atividade comercial exercida pelo empresário, mais concretamente, operações de troca de divisas tradicionais por bitcoin. A atividade de David Hedqvist limitava-se a comprar e a vender Bitcoins, em troca de coroas suecas, sendo que não efetuava pagamentos em Bitcoin.

O ponto da questão tinha que ver com a interpretação da alínea e) do Artigo 135º da Diretiva 2006/112/CE onde, “e) As operações, incluindo a negociação, relativas a divisas, papel-moeda e moeda com valor liberatório, com exceção das moedas e notas de coleção, nomeadamente as moedas de ouro, prata ou outro metal, e bem assim as notas que não sejam normalmente utilizadas pelo seu valor liberatório ou que apresentem um interesse numismático”.

O Tribunal referiu que a justificação para isentar as operações com moedas também estaria presente quando as operações tinham que ver com moedas virtuais. Deste modo, o Tribunal de Justiça da União Europeia estendeu a regra de isenção às divisas virtuais.

Assim, podemos apontar que, a União Europeia decidiu dar o mesmo tratamento tributário entre operações de câmbio com divisas tradicionais e operações de câmbio com moedas virtuais. Apesar de não haver o reconhecimento expresso de que as moedas virtuais são moedas, as consequências tributárias de trabalhar com bitcoins ou qualquer outra moeda estrangeira são as mesmas.

Em maio de 2016, foi a vez da Comissão dos Assuntos Económicos e Monetários (ECON) que publicou o Relatório sobre Moedas Virtuais – Relatório 2016/2007, redigido por Jakob von Weizsacker, onde o mesmo aponta que não existe uma definição universal para moedas virtuais, mesmo que, por vezes lhes ser atribuída a definição de dinheiro digital.

Neste sentido, seguindo o pensamento de Sena (2021) também o Parlamento Europeu e o Conselho através da Diretiva 2015/849 de 20 de maio, artigo nº3 alínea 18) com as alterações introduzidas pela Diretiva 2018/843 de 30 de maio, veio definir o conceito de moeda virtual como sendo uma representação digital de valor que não é emitida ou garantida por um banco central ou uma autoridade pública, que não está necessariamente ligada a uma moeda legalmente estabelecida e que não possui o estatuto jurídico de moeda ou dinheiro, mas que é

aceite por pessoas singulares ou coletivas como meio de troca e que pode ser transferida, armazenada e comercializada por via eletrónica.

O European Banking Authority (EBA) publicou, em janeiro de 2019 um relatório incidente sobre criptoativos²² onde os definiu como “um tipo de bens privados que dependem principalmente da criptografia e da tecnologia de contabilidade distribuído como parte do seu valor percebido ou inerente. Existe um vasto leque de cripto-ativos, incluindo tokens de pagamento/toca (por exemplo, as chamadas moedas virtuais, e tokens de investimento e tokens para aceder a um bem ou serviço - os chamados tokens de utilidade).”²³

No que concerne à regulamentação das cripto-moedas, o primeiro passo deu-se a 30 de maio de 2018 com a publicação da Diretiva 2018/843 do Parlamento Europeu e do Conselho que veio alterar duas outras diretivas. A Diretiva 2015/849 do Parlamento Europeu e do Conselho de 20 de maio respeitante à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo e a Diretiva 2018/1673 do Parlamento e do Conselho, de 23 de outubro respeitante ao combate ao branqueamento de capitais através do direito penal. De destacar, a alteração ao artigo 47º nº1 da Diretiva 2015/849 que, através da Diretiva 2018/843 passou a ler-se:

«1. Os Estados-Membros asseguram que os prestadores de serviços de câmbio entre moedas virtuais e moedas fiduciárias e os prestadores de serviços de custódia de carteiras digitais estão registados, que as agências de câmbio e de desconto de cheques e os prestadores de serviços a sociedades ou fundos fiduciários estão sujeitos a licenciamento ou inscrição num registo e que os prestadores de serviços de jogo estão sujeitos a regulamentação.» (Sena 2021)

Ora, segundo a interpretação de Sena (2021) a esta alteração

Esta previsão de obrigatoriedade de registo dos prestadores de serviços de câmbio entre moedas virtuais e moedas fiduciárias e dos prestadores de serviços de custódia de carteiras digitais foi introduzida, precisamente, com o objetivo de mitigar os riscos associados com o branqueamento de capitais e o financiamento do

²² Crf. EBA report on crypto assets. Disponível em:

<https://www.eba.europa.eu/sites/default/documents/files/documents/10180/2545547/67493daa-85a8-4429-aa91-e9a5ed880684/EBA%20Report%20on%20crypto%20assets.pdf>

²³ *No original*: Crypto-assets are a type of private asset that depend primarily on cryptography and distributed ledger technology as part of their perceived or inherent value. A wide range of crypto-assets exist, including payment/exchange-type tokens (for example, the so-called virtual currencies (VCs)), investment-type tokens, and tokens applied to access a good or service (so-called ‘utility’ tokens).

terrorismo, passando, por via do registo obrigatório das entidades, a ser possível aceder de forma rápida e eficaz às informações sobre entidades, designadamente sobre os representantes das mesmas, os membros dos órgãos de administração e fiscalização e os seus beneficiários efetivos.

Importa mencionar a Lei n.º 58/2020 que, como mencionado no seu sumário, transpõe a Diretiva (UE) 2018/843 do Parlamento Europeu e do Conselho, de 30 de maio de 2018. Criaram-se nesta lei, alguns aditamentos à Lei 83/2017 de 19 de agosto – Lei do combate ao branqueamento de capitais e ao financiamento do terrorismo, nomeadamente o artigo 112.º-A cuja epígrafe é “registo de entidades que exerçam atividades com ativos virtuais” e onde se prevê que as atividades com ativos virtuais só podem ser exercidas por entidade que para o efeito obtenha o seu registo prévio junto do Banco de Portugal, ainda que a requerente exerça outra profissão ou atividade abrangida por esta lei, mesmo que sujeita a autorização ou habilitação. E que, para verificação do cumprimento do mesmo, o Banco de Portugal dispõe dos poderes conferidos em legislação setorial para prevenir o exercício não habilitado de outras atividades reservadas sujeitas à sua supervisão (Sena, 2021).

A 13 de abril de 2021, o Banco de Portugal publicou o aviso n.º 3/2021²⁴, que regulamenta as normas relativas ao processo de registo junto do Banco de Portugal aplicável às entidades que exerçam atividades com ativos virtuais, previstas no artigo 112.º-A da Lei n.º 83/2017, de 18 de agosto. Este aviso, vem definir os termos de apresentação, junto do banco de Portugal:

- Do pedido de registo pelas entidades que pretendam exercer atividades com ativos virtuais
- Dos pedidos de alteração dos elementos sujeitos a registo pelas entidades que exerça

Sendo o aviso aplicável às entidades que pretendam exercer ou exerçam a título profissional, de modo exclusivo ou em simultâneo com outras atividades económicas, uma ou mais atividades com ativos virtuais em território nacional.

8.2 Variantes de moedas virtuais

É certo que a moeda virtual mais conhecida é a bitcoin. No entanto, esta não é de todo a única. As chamadas criptomoedas alternativas têm ganho bastante popularidade nos últimos anos,

²⁴ Crf. https://www.bportugal.pt/sites/default/files/anexos/cartas-circulares/449907302_3.docx.pdf

como temos assistido com a Ethereum, XRP, Litecoin, EOS, Cardano, Binance Coin, Theter. Como dito anteriormente, atualmente existem cerca de 11954 tipos de criptoativos.

Lançada em 2009, a bitcoin (BTC) é a moeda virtual que atingiu as cotações mais elevadas no mercado de capitais, sendo que inicialmente a sua cotação era de 0,0001 USD. Nos dias de hoje, está cotada em ~\$41,370.51

A segunda criptomoeda virtual mais conhecida é a Ethereum (ETH) criada em 2013 por Vitalik Buterin que na altura tinha apenas dezanove anos. A “Ethereum é um sistema de código aberto (em inglês, open source), com uma blockchain descentralizada e um sistema operativo que cria smart contracts. A Ethereum é amplamente conhecida, e distingue-se das restantes moedas, pelo facto de permitir a criação de tokens na sua blockchain, por via de Ofertas Públicas de Moeda (Initial Coin Offerings ou ICOs), os quais são utilizados pelas empresas em crescimento que se financiarem.”²⁵

A XRP (Ripple) é também uma moeda virtual bastante conhecida e a moeda que mais valorizou em 2017. Diferencia-se de outras moedas por ser controlada por uma empresa privada chamada Ripple Labs. A Ripple Labs nasceu em 2012 e procura uma rede de pagamentos peer-to-peer. Apesar de se poder comprar e mandar a XRP na carteira digital, ela não foi criada para o uso direto dos consumidores. Trata-se de um criptoativo que procura fornecer liquidez para os bancos e agentes financeiros, funcionando como uma rede global de liquidação.²⁶

Outra moeda virtual conhecida é a Litecoin (LTC) criada por Charlie Lee, um ex-engenheiro da Google. Esta moeda estreou-se em 7 de outubro de 2011 tendo por objetivo ser igual à bitcoin, mas mais barata, e foi exatamente o que aconteceu. Esta moeda acabou por ser apelidada pelos entusiastas como “Silver Coin”, em português, moeda de prata em modo de comparação com a bitcoin considerada o ouro digital. A ideia subjacente à criação desta moeda foi a simplificação do processo anteriormente usado pela bitcoin e deste modo facilitar o processo de utilização e de mineração da moeda.

8.3 Tributação da moeda virtual – Posição da Autoridade Tributária em Aduaneira

8.3.1 Em sede de IRS

Os rendimentos obtidos pela moeda virtual, em Portugal, suscitam dúvidas sobre o seu

²⁵ <https://coinext.com.br/o-que-e-ethereum> . Consultado em 03-10-2021

²⁶ <https://coinext.com.br/o-que-e-ripple> . Consultado em: 03-10-2021

enquadramento em 3 categorias do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares, são elas:

- Categoria G – Incrementos patrimoniais
- Categoria E – Rendimentos de Capitais
- Categoria B – Rendimentos empresariais e profissionais

A 27 de Dezembro de 2016, por despacho da Subdiretora Geral do IR no âmbito do processo nº 5717/2015, a Autoridade Tributária e Aduaneira emitiu uma informação vinculativa sobre o enquadramento fiscal dos rendimentos que se obtêm com a compra e venda de moeda virtual.

Relativamente à primeira controvérsia, respeitante à categoria G, a Autoridade Tributária nesta informação vinculativa começa por referenciar o disposto no artigo 10º do Código do IRS, nomeadamente:

Dispõe o art.º 10º do Código do IRS que são tributáveis, como mais-valias, as seguintes realidades: a) Alienação onerosa de partes sociais e de outros valores mobiliários; b) Operações relativas a instrumentos financeiros derivados, com exceção dos ganhos previstos na alínea q) do n.º 2 do artigo 5.º; c) Operações relativas a certificados que atribuam ao titular o direito a receber um valor de determinado ativo subjacente, com exceção das remunerações previstas na alínea r) do n.º 2 do artigo 5.º; d) Cessão onerosa de créditos, prestações acessórias e prestações suplementares.

Posteriormente, a Autoridade Tributária afirma que, o legislador quando construiu esta norma de incidência recorreu a uma tipificação fechada, ou seja, a tributação incide apenas sobre os ganhos derivados dos factos ali descritos

No entendimento da Autoridade Tributária em relação ao enquadramento das criptomoedas na categoria G, no caso das cripto-moeda não estamos perante partes sociais, nem as mesmas constituem um qualquer direito que permita receber qualquer quantia. Por outro lado a valorização das cripto-moeda não assenta em qualquer ativo subjacente, uma vez que o seu valor é meramente determinado pela oferta e procura das mesmas (e pela criação de cripto-moeda em função da sua utilização), pelo que também não poderá ser tida como um produto financeiro derivado, e por fim, atenta a definição de valor mobiliário constante do art.º 1º do Código dos Valores Mobiliários não estamos perante uma realidade que possa, no presente momento, ser subsumida na definição de valores mobiliários.

Conclui-se que esta realidade não é tributável em sede de categoria G.

Passando para a problemática subjacente à categoria E, a informação vinculativa começa por caracterizar a categoria E do IRS, referindo que, a norma de incidência está construída de uma forma aberta, indicando uma regra geral e exemplificando diversas realidades sujeitas a tributação (mas não as únicas). Apesar da informação vinculativa ser referente ao enquadramento fiscal dos rendimentos que se obtêm com a compra e venda de criptomoedas, as «mesmas podem ser ainda trocadas, com proveito, por moeda real (sejam euros, dólares ou outra), junto de empresas especializadas para o efeito, sendo o valor, face à moeda real, o determinado pela procura *online* das criptomoedas.» (Sena 2021, p.56)

Atenta a AT o facto de se verificar que na categoria E são tributados os rendimentos gerados pela mera aplicação de capital ou seja, são tributados os frutos jurídicos, ou seja, os direitos produzidos prejuízo da substância do produtor.

Conclui a AT afirmando que no caso de alienação de cripto-moedas, o rendimento produzido é obtido pela venda do direito, pelo que não poderá existir tributação em sede de categoria E.

Por fim, a informação vinculativa aborda algumas considerações gerais sobre as características da categoria B do IRS nomeadamente, o facto de a categoria B prevalecer sobre as restantes, numa situação de concorrência com as últimas.

Refere ainda o facto de a categoria B tributar os rendimentos em função do exercício do exercício de uma atividade e não em função da origem do rendimento. Evidencia-se aqui que «a categoria B tanto pode tributar rendimentos provenientes de vendas, como de qualquer outra natureza, ou mesmo frutos, conforme o estabelecido pelo artigo 3º, nº1 do CIRS.» (Sena 2021, p.49)

Posteriormente, vem a Autoridade Tributária e Aduaneira afirmar que o exercício de uma atividade é determinado por dois pressupostos:

- A habitualidade e a orientação da atividade à obtenção de lucros
- A orientação da atividade à obtenção de lucros

Considera a Autoridade Tributária que, só no caso de se verificar a existência de uma atividade empresarial ou profissional é que o contribuinte está sujeito à tributação nos termos da categoria, ficando obrigado a cumprir as obrigações declarativas estipuladas no artigo 3º nº6 do CIRS, ou seja, o sujeito passivo deve emitir fatura ou fatura-recibo eletrónico sempre que realizar uma venda ou prestar um serviço.

Quanto a esta categoria, a Autoridade Tributária conclui que a alienação de moeda virtual não

é tributável tendo em conta o ordenamento fiscal português, exceto se a sua habitualidade constitua uma atividade profissional ou empresarial do contribuinte, sendo então tributado na categoria B do IRS.

Resumindo, no que concerne à categoria B, a autoridade tributária, com esta informação vinculativa defende que, os rendimentos provenientes da venda de moedas virtuais não são sujeitos a tributação, exceto se existir um carácter de habitualidade com tais atos, integrando numa atividade profissional ou empresarial o sujeito passivo, estando deste modo sujeito a tributação nos termos da categoria B do IRS.

8.3.2 Em sede de IRC

Uma empresa que se dedique à atividade de compra e venda de moeda virtual é sujeito passivo de imposto, por via do artigo 2º nº1 alínea a) do CIRC. O mesmo se aplica às empresas que se dedicam à mineração de moeda virtual ou às empresas de FinTech²⁷ que atuam como intermediárias entre os compradores e vendedores de criptomoedas.

Empresas que se dedicam à venda de cripto moedas estão abrangidas pelo regime previsto no CIRC, visto tratar-se de uma atividade de natureza comercial, onde o rendimento auferido pela empresa proveniente da alienação onerosa da moeda virtual é tributado em IRC.

Para efeitos de tributação da moeda virtual valem as mesmas regras que para os demais rendimentos obtidos por pessoas coletivas. Estando as empresas sujeitas a imposto pelo rendimento obtido através da alienação onerosa ou até mesmo pela mineração de moedas virtuais e intermediação nas transações das mesmas, após devidamente deduzidos os gastos.

Em suma, denotamos o facto de que, em sede de IRC e quanto a este caso específico que diz respeito às criptomoedas, não existe uma posição tomada pela Autoridade Tributária Aduaneira, ao contrário do que se sucedeu com outros impostos através de informações vinculativas.

²⁷ O termo fintech refere-se à inovação tecnológica nos serviços financeiros que pode resultar em novos modelos de negócio, aplicações, processos ou produtos com um efeito relevante na prestação de serviços financeiros. O termo fintech pode referir-se a entidades que operam no setor financeiro e que têm modelos de negócio baseados em tecnologias inovadoras. Por outro lado pode referir-se às próprias tecnologias aplicadas aos serviços financeiros, e que são utilizadas por essas entidades ou pelos tradicionais participantes do sistema financeiro como bancos e instituições de pagamento. O termo fintech resulta da aglutinação dos termos da expressão financial technology (em português, “tecnologia financeira”), que se refere à aplicação de tecnologia na prestação de serviços financeiros. Informação disponível em: <https://www.bportugal.pt/page/fintech>

8.3.3 Em sede de IVA

No que concerne ao enquadramento legal da moeda virtual em sede de IVA, é necessário distinguirmos as diversas atividades económicas que podem incidir sobre a criptomoeda uma vez que para cada uma delas existe um tratamento distinto dentro deste imposto.

Ora começando pelas operações de câmbio de moeda tradicional por moeda virtual e vice-versa são consideradas prestações de serviços para efeitos do que vem estipulado nos artigos 1º nº1 alínea a) e 4º nº1 do CIVA, desde que, estas operações sejam realizadas em território nacional, a título oneroso, por um sujeito passivo no exercício de uma atividade económica (art.º 2º nº1 alínea a)). Como tal, o câmbio de moeda tradicional por moeda virtual ou vice-versa, ou câmbio entre moedas virtuais, é considerada uma prestação de serviços, enquadrando-se no art.º 4º nº1 do CIVA uma vez que se trata de uma operação realizada a título oneroso, que não constitui nem uma transmissão de bens corpórea nem uma aquisição intracomunitária nem uma importação de bens (Sena, 2021).

Ora, apesar de as operações de câmbio de moeda tradicional para moeda virtual ou vice-versa e de moedas virtuais entre si preencherem os pressupostos de incidência subjetiva e objetiva para sujeição, vejamos o art.º 9º do CIVA:

Artigo 9.º

Isenções nas operações internas

Estão isentas do imposto:

27 *) As operações seguintes:

- d) As operações, incluindo a negociação, que tenham por objecto divisas, notas bancárias e moedas, que sejam meios legais de pagamento, com excepção das moedas e notas que não sejam normalmente utilizadas como tal, ou que tenham interesse numismático;

Podemos daqui deduzir que a atividade de câmbio de criptomoeda ao abrigo do art.º 9º nº 27) alínea d) do CIVA está isenta de IVA. Para efeitos do disposto neste artigo «as operações de câmbio da moeda virtual têm por objeto divisas, sem se restringir à moeda tradicional, pelo que se entende que abrange, igualmente, a moeda virtual. Por outro lado, trata-se de um meio legal de pagamento, que é normalmente utilizado como tal.» (Sena, 2021, p. 79)

A Autoridade Tributária emitiu uma informação vinculativa, a 28 de janeiro de 2019 sobre o

enquadramento da moeda virtual em sede de IVA²⁸. Nesta informação vinculativa, começa a Autoridade Tributária por mencionar que a venda de criptomoeda não é tributável face ao ordenamento fiscal português, a não ser que pela sua habitualidade constitua uma atividade profissional ou empresarial do contribuinte, caso em que será tributado na categoria B.

Esta informação vinculativa surge como resposta a um pedido de informação efetuada por um contribuinte que pretendia esclarecer as seguintes questões:

- Qual o enquadramento correto destas transações (compra e venda ou investimento financeiro), para o apuramento do valor a tributar no exercício desta atividade, no âmbito da categoria B;
- Qual o documento aceite fiscalmente para titular a compra de criptomoedas numa determinada plataforma eletrónica.
- Qual o documento fiscalmente aceite para titular a despesa de 1% que algumas plataformas cobram.
- Qual a forma correta para emissão da fatura de venda nos casos em que o adquirente não é conhecido e se é possível emissão de fatura ao consumidor final com o NIF 999999990.

A Autoridade Tributária, através desta informação vinculativa, qualificou as operações de câmbio de divisa virtual por divisa tradicional, para efeitos de iva, como prestações de serviços, na aceção do artigo 4º do CIVA, tendo em conta não estar em causa a transferência de bens corpóreos, condição indispensável para o tratamento de uma operação como transmissão de bens. Acrescenta a AT que tais operações de câmbio, se efetuadas a título oneroso por um sujeito passivo de IVA, no exercício de uma atividade económica constituem operações sujeitas ao imposto como decorre do dos artigos 1º nº1 alínea a) e 2º nº1 a).

No entanto, considera a AT que, mesmo reunidas as condições de incidência do imposto, estas operações de câmbio de moedas virtuais por uma divida tradicional, ou vice-versa, efetuadas a título oneroso, que sejam tributáveis em território nacional por aplicação das regras de localização das operações previstas no art.º 6º do CIVA, consideram-se isentas de IVA por via do artigo 9 nº1 alínea 27) subalínea d) do CIVA.

²⁸ Operações sobre moeda – criptomoeda (“bitcoin”) – Processo nº14761 por despacho de 2019-01-28, da Diretora de Serviços do IVA, (por subdelegação). Disponível em: https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/informacoes_vinculativas/despesa/civa/documents/informacao_14763.pdf

No que diz respeito à obrigatoriedade de emissão de fatura a Autoridade Tributária e Aduaneira esclarece, conforme o artigo 29º n.º1 alínea b) do CIVA, em relação à emissão de fatura no âmbito da prestação de serviço que os sujeitos passivos devem atender às normas dispostas nos artigos 36º, caso se trate de uma fatura, ou 40º, caso se trate de uma fatura simplificada.

Acrescenta a AT a obrigação de emissão de fatura com as formalidades previstas no CIVA recai sobre e os sujeitos passivos de IVA que, de acordo com as regras de localização das operações previstas no artigo 6º do CIVA, efetuem operações tributáveis em território nacional. Estão ainda, os sujeitos passivos obrigados a emitir fatura quando:

- A operação se considere localizada noutro Estado membro da União Europeia e o fornecedor dos bens ou serviços com sede, estabelecimento estável ou na sua falta o domicílio em território nacional, a partir do qual a operação é realizada e devedor do imposto for o adquirente dos bens ou serviços;
- Quando a operação se considere localizada fora do território da União Europeia e o fornecedor dos bens ou serviços seja um sujeito passivo com sede, estabelecimento estável ou domicílio no território nacional, a partir do qual a mesma é realizada.

Também, confirma a Autoridade Tributária que, se a operação de câmbio, efetuada a título oneroso se considerar localizada em território nacional (de acordo com as normas do artº 6º n.º6 CIVA) deve o prestador de serviços emitir a fatura correspondente indicando como motivo da não liquidação do imposto a aplicação da isenção prevista no artigo 9º alínea 27) subalínea d) do CIVA.

Por sua vez, a Autoridade Tributária considera não localizadas em território nacional, e não sendo aqui tributáveis, as prestações de serviços de câmbio que o contribuinte efetue a sujeitos passivos de IVA que aqui não tenham sede, estabelecimento estável ou domicílio, para o qual os serviços são prestados, devendo neste caso emitir fatura, nos termos do CIVA, indicando como motivo da não liquidação do imposto a aplicação da regra de localização da alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA, a contrario sensu

Acrescenta que, no caso dos serviços prestados a sujeitos passivos estabelecidos noutro Estado Membro, o prestador de serviços está deste modo dispensado de emitir fatura ao abrigo do art.º 29º n.º3 alínea b).

Explica ainda que não são aqui tributáveis, por não se considerarem localizadas em território nacional, as prestações de serviços de câmbio (operações financeiras) efetuados a não sujeitos passivos estabelecidos ou domiciliados fora da Comunidade. Neste caso, na fatura emitida pelo

prestador de serviços deve indicar-se como motivo da não liquidação do imposto a implicação das regras de localização prevista no artigo 6º nº11 alínea e) do CIVA.

Atenta a AT o facto de que para determinar o estatuto do destinatário dos serviços, sujeito passivo ou não sujeito passivo, deve-se ter conta as regras previstas nos artigos 17º e 18º do Regulamento de Execução do IVA (Regulamento UE nº 282/2011). Se o destinatário não comunica ao prestador de serviços o respetivo número de identificação para efeitos de IVA, ou no caso de destinatários estabelecidos fora da União Europeia, qualquer dos elementos indicados no art.º 18 deste regulamento, o prestador pode tratá-lo como não sujeito passivo para efeitos da aplicação das regras de localização das operações.

Termina a informação vinculativa afirmando que, relativamente à emissão de fatura respeitante a serviços prestados a não sujeitos passivos, de valor inferior a 1000€, não sendo fornecido o número de identificação fiscal, o respetivo campo não deve ser preenchido ou sendo-o deve conter a menção “consumidor final” e não o número “99999990” conforme a antiga redação dos nºs 15 e 16 do art.º 36.º do CIVA. Atualmente, por via do Decreto-Lei nº 28/2019 que procede à regulamentação das obrigações relativas ao processamento de faturas e outros documentos fiscalmente relevantes bem como das obrigações de conservação de livros, registos e respetivos documentos de suporte que recaem sobre os sujeitos passivos de IVA deixou de ser obrigatória a introdução dos dados pessoais (nome morada do adquirente dos bens ou serviços) nas faturas com valor igual ou superior a 1000€.

9. CONSIDERAÇÕES FINAIS

Finda a análise aos desafios da tributação inerentes à economia digital podemos tirar algumas conclusões importantes.

Existem novos modelos de negócio que se caracterizam pela ausência de uma presença física, ao contrário do que se sucedia nos modelos tradicionais onde o principal meio para alcançar o consumidor final seria através da presença física.

Temos assistido a um aumento progressivo dos utilizadores que recorrem à internet para comprar bens físicos, e é hoje certo dizer que a pandemia favoreceu, e muito, o e-commerce.

A pandemia COVID-19 teve um grande impacto no comportamento dos consumidores, onde diversas categorias de produtos que eram compradas em loja física passaram a ser comprados em lojas online, resultado do confinamento, distanciamento social e do encerramento provisório de diversas lojas físicas, que conduziram a um nível mundial a necessidade de adquirir bens de necessidade em lojas online.

Do avanço tecnológico à criação de novos modelos de negócios emerge um desafio aos métodos de tributação existentes. As regras fiscais que regem a tributação internacional foram inicialmente concebidas para empresas com uma presença física em determinado país.

Temos assistido cada vez mais à perda de tangibilidade de diversos produtos. Fazendo uma análise, enquanto consumidores, começámos pela compra com suporte físico, de seguida passámos para a ausência de produtos tangíveis onde, se antes comprar um filme era algo físico agora esse mesmo filme é um bem digital, assistimos à compra sem suporte físico de filmes, exemplificando.

Tendo em conta que tanto a sociedade como os sistemas fiscais estão em constante mudança, as regras de tributação internacional revelaram-se ultrapassadas. Com este trabalho foi possível apurarmos que, com o objetivo de melhorar e adequar os critérios de tributação a esta era digital, têm-se desenvolvido diversos trabalhos tanto na União Europeia como na OCDE, dando especial atenção ao plano BEPS que, com a sua chegada, colocou a tributação da economia digital como uma prioridade na agenda tributária internacional e começou a ser debatida em relação a diferentes modelos de negócio, não restringindo apenas ao comércio eletrónico.

Devido às novas tecnologias e conseqüente globalização da economia o conceito de estabelecimento estável não se enquadra a esta nova realidade da economia digital. Em Portugal, através Lei 75-B/2020 de 31 de dezembro foram feitas algumas alterações

importantes a este conceito.

Recentemente, foi apresentado pela Comissão um projeto de transformação digital até 2030 onde se assume a importância da digitalização para a recuperação da economia e resiliência dos setores europeus da saúde e da prestação de cuidados na sequência da pandemia.

Este projeto terá por objetivo preparar as sociedades bem como as economias para a era digital, emergindo daqui a chamada Bússola Digital, uma estratégia proposta pela Comissão Europeia que coloca a educação e as competências digitais na linha da frente e que define metas digitais específicas a cumprir até 2030 através de quatro pontos-chave: uma população digitalmente qualificada e profissionais altamente qualificados, infraestruturas digitais seguras e sustentáveis, uma transformação digital dos negócios e a digitalização dos serviços públicos.

No âmbito deste trabalho, analisámos outro marco importante e um dos mais atuais. A 8 de outubro de 2021 e após alguns anos de negociações para afirmar um sistema tributário internacional, 136 países aderiram ao “Statement on a Two-Pillar Solution to Address the Tax Challenges Arising from the Digitalisation of the Economy” assente em dois pilares e com o objetivo de se adotarem novas regras tributárias internacionais e consequentemente garantir que empresas multinacionais paguem, finalmente, um justo valor de impostos onde pretendem operar.

Numa parte final do nosso trabalho, desenvolvemos o tema das moedas virtuais. Estes tipos de ativos mereceram especial destaque pelas suas características, nomeadamente, a sua descentralização, independência e armazenamento em endereços eletrónicos criados para essa finalidade. Também, não existe sujeito emissor ou uma autoridade central, permitindo transações financeiras sem intermediários. Como vimos, em setembro de 2021, existiam cerca de 11954 tipos de criptoativos sendo que, o mercado de capitais de ativos virtuais era de 2.173.740.732.180 de dólares.

Neste âmbito, conseguimos ainda analisar a interpretação da Autoridade Tributária e tirar algumas conclusões quanto ao enquadramento das moedas virtuais em Portugal, respondendo às questões levantadas quanto ao seu enquadramento em sede de IRS, mais concretamente em relação às categorias B – Rendimentos empresariais e profissionais, Categoria E- Rendimentos de Capitais e categoria G - Incrementos patrimoniais e ainda em sede de IRC e de IVA.

Resta-nos concluir, quanto à economia digital e os desafios inerentes à sua tributação, que, apesar dos esforços já realizados, existe um longo percurso a percorrer, tendo em conta que ao mesmo tempo que alguns desafios tendem a ser resolvidos no âmbito da União Europeia e da

OCDE, novos desafios são criados com o imparável e voraz avanço tecnológico.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

1. Bibliografia

- Amorim, J.E. (2019). Tributação da economia digital. In Angelo, V.F., Fábio, S.V., Rubén, M.G. *STUDI SUI DIRITTI EMERGENTI - Estudos sobre os Direitos Atuais* (pp. 102-109). Itália: MICHR
- Brites, A.C.R. (2017). *A economia digital e os desafios da tributação – Análise das propostas da OCDE e da União Europeia*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/18852/1/Ana_Brites.pdf
- Catarino, J. R. & Guimarães, V. B (2017). *Lições de Fiscalidade* (5ª edição). Coimbra: Almedina.
- Filho, J.J.R.P. (2017) *Os desafios da tributação na economia digital*. (Dissertação de Mestrado, Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge%20Roque%20-%20Os%20desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20na%20economia%20digital.pdf>
- Macedo, A., Beppu, A. C., Grupenmacher, B. T., Alvarenga, C. A., Palma, C. C., Gomes, D. P., ... Alves, V.J. (2018). *Tributação da Economia Digital*. São Paulo: Thomson Reuters Brasil.
- Machado, J.E.M. & Costa, P.N. (2017). *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra: Edições Almedina.
- Martins, J.M.M. (2021). *A economia digital e os desafios da tributação em sede de IVA – O papel do mini balcão único* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal) Disponível em: <https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/13313/1/Vers%C3%A3o%20definitiva%20Dissertaa%CC%81%e2%88%86o%20Mestrado%20ISCAL%20Jo%e2%88%86o%20Martins.pdf>
- Monteiro, G.G. (2018) *As Incertezas da Tributação Direta na Economia Digital: A Metamorfose do Estabelecimento Estável*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa, Lisboa, Portugal). Disponível em: https://repositorio.iscte-iul.pt/bitstream/10071/18300/1/master_goncalo_grade_monteiro.pdf
- Nabais, J.C. (2010). *Direito Fiscal* (6ªed). Coimbra: Edições Almedina

Nogueira, R. (2017). *Os desafios da economia digital à tributação do rendimento* (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa, Lisboa, Portugal) Disponível em:

<https://repositorio.ipl.pt/bitstream/10400.21/7248/1/Disserta%c3%a7%c3%a3o%20V3.8%20Vfinal.pdf>

OECD (2011). *OECD Guide to Measuring the Information Society 2011*, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264113541-en>

OECD (2013). *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264192744-en>

OECD (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris Disponível em: <https://doi.org/10.1787/23132612>

OECD (2015). *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>

OECD (2020). *Tax Challenges Arising from Digitalisation – Economic Impact Assessment: Inclusive Framework on BEPS*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em: <https://doi.org/10.1787/23132612>

OECD (2020). *E-commerce in the times of COVID-19*. Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=137_137212-t0fjgnerdb&title=E-commerce-in-the-time-of-COVID-19&_ga=2.186662881.851290146.1637769703-274609763.1637629846

Palma, C.C. (2008) Características do Imposto Sobre o Valor Acrescentado e sua adoção pela Comunidade Económica Europeia. *Introdução ao Imposto Sobre o Valor Acrescentado* (pp. 17-42). Coimbra: Edições Almedina

Renault, F.K. (2020) *Competência Tributária Internacional e Economia Digital*. Rio de Janeiro: Lumen Juris.

Ribeiro, P.R. (2018). *A tributação do estabelecimento estável na economia global e digital: uma análise jurisprudencial em Portugal*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra, Coimbra, Portugal). Disponível em: https://comum.rcaap.pt/bitstream/10400.26/23363/1/Cl%c3%a1udio_Ribeiro.pdf

Silva, D.S.O. (2019) *A fiscalidade na Economia Digital*. (Dissertação de Mestrado, Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto, Porto, Portugal). Disponível em: https://recipp.ipp.pt/bitstream/10400.22/15403/1/DANIELA_SILVA_MCF_2019.pdf

Soares, B. P., Canen, D., Motta, E. C., Pinto, F. K. R., Oliveira, G. G. V., Monteiro, I. L., ... Portela, V. (2021) *Tributação da Economia Digital e das Novas Tecnologias com ênfase em Tributos Diretos*. Belo Horizonte: Editora Dialética.

2. Legislação e Relatórios

Decreto-Lei n.º 28/2019. *D.R.* Série I. 33 (15-02-2019) 1244-1256

Decreto Regulamentar n.º 25/2009. *D.R.* Série I. 178 (14-09-2009) 6270-6285

Diretiva (UE) n.º 2015/849 de 20.05.2015 relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo, que altera o Regulamento (UE) n.º 648/2012 do Parlamento Europeu e do Conselho, e que revoga a Diretiva 2005/60/CE do Parlamento Europeu e do Conselho e a Diretiva 2006/70/CE da Comissão. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32015L0849>

Diretiva (UE) n.º 2018/843 de 30.05.2018 que altera a Diretiva (UE) 2015/849 relativa à prevenção da utilização do sistema financeiro para efeitos de branqueamento de capitais ou de financiamento do terrorismo e que altera as Diretivas 2009/138/CE e 2013/36/UE (Texto relevante para efeitos do EEE). Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX%3A32018L0843>

Lei n.º 58/2020. *D.R.* Série I. 169 (31-08-2020) 3-206

Lei 75-B/2020. *D.R.* Série I. 253 (31-12-2020) 2-288

Proposta de Diretiva n.º 2018/0072 de 21.03.2018 que estabelece regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=COM:2018:0147:FIN>

Proposta de Diretiva n.º 2018/0073 do Conselho de 21.03.2018 relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais aplicável às receitas da prestação de determinados serviços digitais. Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/PDF/?uri=CELEX:52018PC0148&from=EN>

3. Jurisprudência

Acórdão do Tribunal de Justiça da União Europeia de 22 de outubro de 2015: Processo C-264/14 – Skatteverket contra David Hedqvist, disponível em: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/HTML/?uri=CELEX:62014CJ0264&from=PT>