

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



ISCAL

COMÉRCIO ELECTRÓNICO - O
TRATAMENTO CONTABILÍSTICO E FISCAL
DAS TRANSACÇÕES VIA COMÉRCIO
ELECTRÓNICO

David Nuno Rodrigues Monteiro

Lisboa, Julho de 2012

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

COMÉRCIO ELECTRÓNICO - O
TRATAMENTO CONTABILÍSTICO E
FISCAL DAS TRANSACÇÕES VIA
COMÉRCIO ELECTRÓNICO

David Nuno Rodrigues Monteiro

Dissertação submetida ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa para cumprimento dos requisitos necessários à obtenção do grau de Mestre em Contabilidade Internacional, realizada sob a orientação científica do Doutor Vasco Branco Guimarães, Professor Coordenador do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa.

Constituição do Júri:

Presidente _____ Doutor Orlando da Costa Gomes

Vogal _____ Doutor Francisco Nicolau Domingos

Vogal _____ Doutor Vasco Branco Guimarães

L i s b o a , J u l h o d e 2 0 1 2

Agradecimentos

A conclusão deste trabalho em muito se deve à compreensão e apoio que obtive junto da minha família, à qual deixo uma palavra especial de agradecimento.

Ao meu orientador, gostaria de deixar o meu reconhecimento por, apesar do processo de desenvolvimento deste trabalho ter sofrido alguns percalços, ter-me ajudado e encaminhado por forma a que o meu objectivo fosse alcançado.

A todos os professores que me acompanharam ao longo deste percurso, e em especial ao Gabinete de Mestrados do ISCAL, ficam expressos os meus mais sinceros agradecimentos.

Resumo

A facilidade de adaptação e manuseamento da internet permitiu que este meio de comunicação se afirmasse como uma plataforma com imenso potencial para o uso com fins comerciais.

Hoje em dia são efectuadas milhares (para não dizer milhões) de transacções diárias que movimentam imensas quantidades de capital, bens e serviços.

Esta realidade gera muitos problemas do ponto de vista fiscal e também contabilístico. O facto de haver uma dificuldade extrema, quanto ao comércio electrónico, na definição das fronteiras fiscais leva a que, muitas vezes, a determinação da soberania fiscal de um país relativamente aos rendimentos gerados por esta via seja um assunto de extrema delicadeza.

É também alvo de análise o facto de, por vezes, ser impossível determinar a localização das operações e a residência dos sujeitos intervenientes nas transacções, o que coloca em causa o conceito de “estabelecimento estável” e cria incertezas na forma de contabilização de tais factos.

Palavras-chave: Comércio electrónico; Tributação; IRC; Lucro tributável; Estabelecimento estável

Abstract

The ease of handling and adapting the internet has enabled this media is claimed as a platform with tremendous potential for commercial use.

Today thousands (or millions) of transactions are made daily and huge amounts of capital, goods and services are moved.

This reality poses many problems in terms of tax and accounting as well. The fact that to have an extreme difficulty, regarding electronic commerce, on the definition of fiscal frontiers means that, often, the determination of the sovereignty of a country's tax on revenues generated by this route is a matter of extreme delicacy.

It is also the target of analysis that, sometimes, it is impossible to determine the location of operations and the residence of the individuals involved in transactions, which puts into question the concept of "permanent establishment" and creates uncertainty in the accounting of those facts.

Keywords: Electronic commerce; Taxation; CIT; Taxable profit; Permanent establishment

Índice

Índice de quadros.....	xi
Índice de figuras	xii
Lista de abreviaturas e siglas	xiii
1. Introdução.....	1
1.1. Objecto	1
1.2. Objectivo	3
1.3. Metodologia geral.....	4
1.4. Estrutura da dissertação	4
2. Enquadramento teórico.....	6
2.1. Internet.....	Error! Bookmark not defined.
2.1.1. A origem da internet	6
2.1.2. A entrada da internet em Portugal	8
2.1.3. A evolução do acesso à Internet	9
2.2. Comércio electrónico.....	10
2.2.1. Definição	10
2.2.2. Tipos de comércio electrónico.....	12
2.2.2.1. Critério subjectivo	13
2.2.2.1.1. Business to Business (B2B).....	14
2.2.2.1.2. Business to Consumer (B2C).....	16
2.2.2.1.3. Business to Administration (B2A).....	18
2.2.2.1.4. Consumer to Administration (C2A).....	19
2.2.2.1.5. Consumer to Consumer (C2C).....	20
2.2.2.2. Critério sistemático.....	20
2.2.2.2.1. Comércio electrónico tradicional.....	20
2.2.2.2.2. Comércio electrónico via Internet.....	21
2.2.2.3. Critério quanto à forma.....	21
2.2.2.3.1. Comércio electrónico directo – ou online	22
2.2.2.3.2. Comércio electrónico indirecto – ou offline	22
2.2.3. O <i>e-commerce</i> na actualidade, em Portugal	22

3.	A Fiscalidade	29
3.1.	A fiscalidade tradicional	29
3.1.1.	Princípios orientadores do sistema fiscal	31
3.1.1.1.	Equidade	31
3.1.1.2.	Eficiência económica.....	33
3.1.1.3.	Simplicidade	36
3.2.	Aspectos fundamentais do acto tributário	36
3.2.1.	O imposto	37
3.2.1.1.	Conceito.....	37
3.2.1.2.	Impostos directos.....	38
3.2.1.3.	Impostos indirectos.....	39
3.2.2.	Taxas.....	40
3.2.3.	Contribuições especiais	40
3.3.	A eficácia das normas fiscais.....	41
3.3.1.	Eficácia temporal.....	41
3.3.2.	Eficácia espacial	42
3.4.	A dupla tributação internacional	43
3.4.1.	Convenção modelo da OCDE.....	45
3.4.2.	A residência	48
3.4.3.	Estabelecimento estável.....	50
3.4.3.1.	Estabelecimento estável por natureza.....	50
3.4.3.2.	Estabelecimento estável por ficção	51
4.	O Comércio electrónico.....	53
4.1.	Principais desafios	54
4.2.	A problemática do comércio electrónico.....	54
4.2.1.	Desmaterialização.....	55
4.2.2.	Desintermediação	55
4.2.3.	Anonimato	56
4.2.4.	Mobilidade.....	56

4.3.	Tributação do comércio electrónico	57
4.3.1.	Conferências internacionais (OCDE)	58
4.3.1.1.	Conferência de Turku	59
4.3.1.1.1.	Objectivos	59
4.3.1.1.2.	Propostas apresentadas.....	60
4.3.1.1.3.	Conclusões	62
4.3.1.2.	Conferência de Ottawa	64
4.3.1.2.1.	Princípios Fiscais	64
4.3.1.2.2.	Estrutura Fiscal	66
4.3.1.2.3.	Conclusões	67
4.4.	Regulação do comércio electrónico.....	68
4.4.1.	União Europeia.....	68
4.4.2.	Portugal.....	70
5.	Alternativas à tributação do comércio electrónico	73
5.1.	A não tributação ou tributação privilegiada do comércio electrónico.....	73
5.1.1.	Não tributação do comércio electrónico	73
5.1.2.	Tributação privilegiada do comércio electrónico	74
5.2.	<i>Bit Tax</i>	75
5.3.	A residência e a fonte como base da tributação do comércio electrónico.....	76
6.	Implicações práticas	78
6.1.	Tributação indirecta (IVA)	78
6.1.1.	Regra geral.....	78
6.1.1.1.	Comércio electrónico offline	80
	Exemplo 1	81
	Exemplo 2.....	82
6.1.1.2.	Comércio electrónico online.....	83
	Exemplo 1	84
	Exemplo 2.....	85
6.1.2.	O mecanismo de inversão do Sujeito Passivo	85
6.2.	Tributação directa (IRC).....	86
6.2.1.	Tipos de rendimentos	87

6.2.1.1.	Lucro.....	87
6.2.1.2.	Royalties	88
6.2.1.3.	Mais-valias	90
6.2.2.	Tributação dos sujeitos passivos residentes	92
6.2.3.	Tributação dos sujeitos passivos não residentes.....	95
7.	O tratamento contabilístico.....	97
7.1.	O reconhecimento contabilístico do comércio electrónico.....	97
7.1.1.	Venda de bens.....	98
7.1.2.	Prestação de Serviços	99
7.1.3.	<i>Royalties</i>	100
8.	Caso prático	101
8.1.	Enunciado	101
8.2.	Análise prévia.....	102
8.2.1.	Tipo de rendimento.....	102
8.2.1.1.	IVA	102
8.2.1.2.	IRC	102
8.2.2.	Localização	102
8.3.	Aplicação prática	103
8.3.1.	IVA	103
8.3.2.	IRC	104
9.	Conclusão	106
	Referências bibliográficas	113

Índice de quadros

Quadro 2.1 Evolução do número anual de acessos à internet em Portugal.....	9
Quadro 2.2 Proporção de indivíduos com idade entre 16 e 74 anos que utilizam comércio electrónico para fins privados.....	17
Quadro 2.3 Proporção de indivíduos com idade entre 16 e 74 anos que utilizam comércio electrónico por escalão dos valores das encomendas realizadas	18
Quadro 2.4 Número de casas com acesso a computadores, portáteis e outros dispositivos móveis.....	24
Quadro 2.5 Número de casas com acesso à internet	25
Quadro 2.6 Número empresas com banda larga	26
Quadro 2.7 Volume de vendas através de comércio electrónico em Portugal.....	27
Quadro 6.1. Tributação do comércio electrónico em sede de IVA – regra geral.....	79
Quadro 6.2. Resumo da tributação em sede de IVA do comércio electrónico <i>offline</i> (B2B)	82
Quadro 6.3. Resumo da tributação em sede de IVA do comércio electrónico <i>offline</i> (B2C)	82
Quadro 6.4. Resumo da tributação em sede de IVA do comércio electrónico <i>online</i>	85
Quadro 8.1. Detalhes da operação.....	101
Quadro 8.2. Tributação em sede de IVA.....	104
Quadro 8.3. Tributação em sede de IRC – retenção na fonte (ADT).....	105
Quadro 8.4. Tributação em sede de IRC – retenção na fonte (Directiva Juros & <i>Royalties</i>)	105

Índice de figuras

Figura 2.1 Caracterização dos tipos de comércio	12
Figura 2.2 Tipos de comércio electrónico	14
Figura 2.3 Composição das transacções <i>B2B</i>	15
Figura 2.4 Definições da OCDE relativas aos conceitos de transacções através de comércio electrónico e directrizes de interpretação	21
Figura 3.1 O efeito rendimento	34
Figura 3.2 O efeito substituição.....	35

Lista de abreviaturas e siglas

ACEPI – Associação do Comércio Electrónico e Publicidade Interactiva

ADT – Acordo para evitar a Dupla Tributação

ANACOM – Autoridade Nacional de Comunicações

ARPA – *Advanced Research Projects Agency*

ARPANET – *Advanced Research Projects Agency Network*

B2A – *Business to Administration*

B2B – *Business to Business*

B2C – *Business to Consumer*

BIAC – *Business and Industry Advisory Committee* (OCDE)

C2A – *Consumer to Administration*

C2C – *Consumer to Consumer*

CERN – *Conseil Européen pour la Recherche Nucléaire*

CIRC – Código do IRC

CIRS – Código do IRS

CIVA – Código do IVA

CRP – Constituição da República Portuguesa

DARPA – *Defense Advanced Research Projects Agency*

EUA – Estados Unidos da América

EUROSTAT – Gabinete de Estatísticas da União Europeia

IMI – Imposto Municipal sobre Imóveis

INCE – Iniciativa Nacional para o Comércio Electrónico

INE – Instituto Nacional de Estatística

IP – *Internet Protocol*

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

MILNET – *Military Network*

MITI – *Ministry of International Trade and Industry*

NCRF – Norma Contabilística e de Relato Financeiro

NIPRNET – *Non-classified Internet Protocol Router Network*

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OECD – OCDE

OMC – Organização Mundial do Comércio

RITI – Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias

UNCITRAL – *United Nations Commission on International Trade Law*

URSS – União das Repúblicas Socialistas Soviéticas

W3C – *World Wide Web Consortium*

WCO – *World Customs Organization*

WIPO – *World Intellectual Property Organization*

WTO – *World Trade Organization*

1. Introdução

1.1. Objecto

A crescente importância da componente tecnológica no quotidiano da população tem-se verificado de uma forma tão drástica que, por vezes, não são dadas respostas em tempo útil capazes de resolver os desafios criados.

As potencialidades que os meios tecnológicos proporcionam à sociedade têm sido aproveitadas das mais diversas formas, desde a aplicação industrial até ao comércio.

Existe uma relação íntima entre o desenvolvimento do comércio ao longo da evolução da Humanidade, enquanto sociedade organizada, e as formas de expressão social. Para este desenvolvimento conjunto muito contribuíram a adaptação de novas tendências e novas mentalidades à forma de comércio tradicional.

Nos primeiros tempos do comércio os produtos transaccionados eram trocados por outros produtos, não havendo portanto a ideia de troca por valores monetários. Posteriormente, em consequência desta evolução social e da introdução da moeda, o poder comercial deixou de estar relacionado com a quantidade de bens para troca, mas sim na quantidade de moeda que o comprador dispunha, tendência que se conservou até aos dias de hoje.

Não obstante tal estagnação no processo de troca comercial, o comércio foi-se adaptando a novas realidades trazidas pelo tempo, tais como as transacções de especiarias provenientes da Índia no tempo do Descobrimentos, até à comercialização de produtos fabricados em massa, a partir da explosão da revolução industrial.

Mas é na forma de comerciar dos dias de hoje que este trabalho se baseia.

Numa era tecnologicamente avançada como a de hoje – caracterização que, dada a desenfreada tendência de desactualização tecnológica a cada dia que passa, será questionável, na melhor das hipóteses, no espaço de um ano – o comércio electrónico tornou-se numa realidade comum na vida das pessoas.

A comercialização por esta via não se encontra limitada a um restrito grupo de utilizadores, uma vez que podemos encontrar negócios entre empresas (*business to business*), entre empresas e particulares (*business to consumer*), entre empresas e administrações públicas (*business to administration*), entre particulares e administrações públicas (*consumer to*

administration) e, cada vez mais comum, entre particulares (*consumer to consumer*).

Esta capacidade de universalização e facilidade na prática do comércio garantiram o seu sucesso, verificando-se um crescimento exponencial na opção pelo comércio electrónico em detrimento das outras formas de comércio.

Esta explosão desgovernada e a facilidade de adaptação do comércio electrónico às necessidades da sociedade criaram certos problemas quanto à forma mais correcta para a sua tributação, dadas as características inerentes a este tipo de comércio que não se tinham verificado até então.

Uma vez que a fiscalidade tradicional nunca se havia confrontado com uma realidade que, simultaneamente, permitisse que uma operação se caracterizasse pela desmaterialização dos bens transaccionados, pela desintermediação no processo da transacção, pelo anonimato dos intervenientes nas operações e, não menos importante, pela facilidade na mobilidade dos capitais envolvidos, os conceitos utilizados tornaram-se obsoletos e, muitas vezes, desadequados a esta nova realidade.

Nesta medida encetaram-se esforços ao nível global no sentido de dar resposta às necessidades criadas pelo comércio electrónico.

As formas de tributação destes rendimentos encontram-se intimamente ligados à prévia caracterização quanto à natureza das operações e à sua localização.

Estas questões tornam-se fulcrais para a correcta aplicação das convenções para evitar a dupla tributação (ADT's) ao nível da tributação directa dos rendimentos em apreço e, adicionalmente, no que respeita à definição da localização das mesmas na aplicação das disposições previstas para a sua tributação indirecta.

Dada a importância destas questões no plano contabilístico (e fiscal) da generalidade das empresas, e a necessidade de garantir o correcto tratamento destes rendimentos, este trabalho pretende, através de uma abordagem aos temas mais relevantes, expor as limitações da fiscalidade tradicional neste campo e a sua capacidade de se moldar às necessidades trazidas pelo comércio electrónico, adaptando alguns dos seus conceitos base a esta nova realidade, garantindo assim um tratamento fiscal tendencialmente justo e neutro.

Não é demais salientar que esta questão não se esgota na fiscalidade, uma vez que contabilisticamente o tratamento dado a estes rendimentos pode ser materialmente relevante para a actividade da Empresa, pelo que o seu correcto tratamento assume uma importância fulcral a fim de evitar contingências fiscais.

Desta forma, e uma vez que a contabilidade e a fiscalidade formam uma relação de simbiose, numa época em que a tributação ao nível das empresas assume níveis de agressividade elevados, é indubitavelmente necessária a desmistificação das questões mais pertinentes quanto a este tema, criando assim uma base que permita dar um tratamento correcto às operações desta natureza.

1.2. Objectivo

A abordagem efectuada neste trabalho tem por objectivo principal analisar o impacto do comércio electrónico à luz da aplicação dos normativos relativos à tributação directa e, bem assim, à tributação indirecta dos rendimentos provenientes do comércio electrónico.

Uma vez que para a compreensão deste objectivo se torna essencial abordar questões chave relativamente à problemática do comércio electrónico, cumpriu-se assim o plano de tentar expor as mesmas, traçando assim caminho para o alcançar do objectivo final acima mencionado.

Neste sentido, tentámos abordar questões como:

- A dificuldade da aplicação dos conceitos tradicionais da fiscalidade à realidade do comércio electrónico (dos quais se destaca a problemática da definição de estabelecimento estável e consequente determinação das localizações das operações);
- As características inerentes à natureza do comércio electrónico;
- As respostas dadas pelos organismos competentes a fim de solucionar as problemáticas levantadas por este tipo de comércio;
- Os modelos alternativos propostos para a tributação destes rendimentos; e
- A aplicação do normativo nacional relativamente à tributação directa e indirecta dos rendimentos provenientes do comércio electrónico.

Tendo por base o objectivo de abordar todas estas questões, entre outras, resultou o presente trabalho, o qual converge, como já referido, para o objectivo final da abordagem prática, e relevante para efeitos da contabilidade, da tributação destes rendimentos.

1.3. Metodologia geral

O trabalho desenvolvido teve por base a consulta da legislação em vigor e, bem assim, a revisão bibliográfica de trabalhos relacionados com o comércio electrónico e com os aspectos fundamentais da fiscalidade.

Serviram também como base para a elaboração do presente trabalho as pesquisas efectuadas através da ferramenta que deu origem ao tema abordado neste trabalho – a internet – que através de notícias e artigos de opinião ajudaram para que eu formulasse uma opinião e tivesse um ponto de partida para o desenvolvimento do presente trabalho.

1.4. Estrutura da dissertação

A presente dissertação parte da resenha histórica do aparecimento do comércio electrónico, desde a génese da ferramenta que proporcionou o seu aparecimento, a internet, até à sua implementação.

Neste enquadramento verificou-se essencial abordar as formas características de realizar o comércio electrónico, partindo da sua definição, e concluindo com o impacto do mesmo junto da sociedade portuguesa.

Terminado o enquadramento do tema principal – o comércio electrónico – efectuou-se uma abordagem aos aspectos mais relevantes do sistema fiscal, tendo como objectivo enumerar os conceitos a reter e que se verificam como fundamentais para a compreensão de todo o âmbito da problemática do comércio electrónico.

Posto isto, efectuámos uma abordagem quanto às características intrínsecas a este tipo de comércio, relevando assim as causas para os principais problemas verificados relativamente à aplicação dos conceitos fiscais tradicionais no âmbito da caracterização e tributação do comércio electrónico.

Esta análise conflui para a enumeração dos modelos de tributação propostos a fim de tributar os rendimentos do comércio electrónico, antes de efectuar uma análise à luz das

regras aplicáveis segundo o Código do IVA e, por sua vez, do Código do IRC, terminando assim com uma aplicação prática destes normativos.

2. Enquadramento teórico

2.1. Internet

2.1.1. A origem da internet

Ao longo da História mundial a sociedade foi confrontada por inúmeras situações de conflitos motivados pelas mais diversas ideologias e perpetradas nas mais distintas regiões.

Associadas a estes conflitos – relevando apenas os aspectos positivos que se retiram destas situações – estão muitas vezes evoluções e descobertas que posteriormente se tornariam fundamentais para o desenvolvimento das populações e da sociedade em geral.

Num destes conflitos decorridos na História, podemos destacar a importância que a *Guerra Fria* representou a este nível.

Esta Guerra, não tendo consequências bélicas directas, pois não se verificou um confronto directo entre as partes intervenientes, representou uma disputa ao mais alto nível, nos mais diversos campos, entre as duas superpotências daquela época, os Estados Unidos da América (EUA) e a União das Repúblicas Socialistas Soviéticas (URSS).

A conjugação do clima de competição que se vivia à data, com a necessidade de superação por parte dos Estados envolvidos, levou a que aquela época se tornasse num período histórico, político e tecnologicamente importante.

Durante o auge deste conflito, mais precisamente na década de 1960, os EUA, confrontados pelo receio de um ataque bélico por parte da URSS, decidiram criar um sistema de comunicação e transmissão de dados capaz de dispersar toda a informação classificada do Governo dos Estados Unidos da América, de modo a que a mesma não ficasse reunida apenas num único local que, naquela altura, se localizava no Pentágono.

O desenvolvimento deste sistema tinha como objectivo principal a salvaguarda das informações sensíveis que estavam na posse do Governo dos Estados Unidos, caso as instalações onde o Governo reunia estas informações fossem destruídas, garantindo assim que as mesmas não ficariam perdidas para todo o sempre.

Foi neste sentido que, a 23 de Abril de 1963, Joseph Carl Robert Lickelider foi recebido na Casa Branca, a fim de lhe serem apresentadas as pretensões do Governo dos EUA.

Lickelider era um informático Americano que colaborava àquela data com o Departamento de Defesa dos Estados Unidos da América, mais especificamente no desenvolvimento de projectos na Agência de Investigação de Projectos Avançados (ARPA)¹, hoje conhecida por DARPA².

O desenvolvimento desta ferramenta verificou-se ao longo de vários anos, tendo os primeiros resultados sido obtidos a 29 de Outubro de 1969, quando foi transmitida, pela primeira vez, uma mensagem em tempo real entre dois computadores situados em diferentes locais: o primeiro estava sediado na Universidade da Califórnia, Los Angeles (UCLA) e o outro no Instituto de Pesquisa de Stanford.

Este momento representou o nascimento da ferramenta pela qual o Governo dos EUA tanto ansiava, e foi baptizada com o nome de ARPANET³.

Inicialmente, a utilização desta rede estava destinada exclusivamente a fins militares e científicos, pelo que o seu acesso encontrava-se vedado à população em geral.

O desenvolvimento sentido ao longo dos primeiros tempos possibilitou que a ligação entre as duas costas dos EUA estivesse consumada em 1970, permitindo assim a partilha de informação entre várias instituições sediadas a milhares de quilómetros de distância.

A década de 1970, para além da criação de Ray Tomlinson, em 1971, – a tão comum arroba (@), impulsionadora do correio electrónico – ficou ainda marcada pela possibilidade de alargar esta rede a várias instituições universitárias e outras instituições que estivessem em colaboração com o Departamento de Defesa dos EUA, levando a que, em meados de 1975, a ARPANET já alojasse cerca de 100 *sites*.

A conjugação da rápida aceitação por parte da comunidade científica com as potencialidades perpetradas pela ARPANET tornou, desde logo, esta rede num sucesso,

¹ Sigla em inglês correspondente a: *Advanced Research Projects Agency*

² Sigla em inglês correspondente a: *Defense Advanced Research Projects Agency*

³ Sigla em inglês correspondente a: *Advanced Research Projects Agency Network*

originando um crescimento de utilização exponencial e, conseqüentemente, o alcance do seu limite de utilização, levando a uma sobrecarga do sistema.

Confrontados com esta situação, foi decidido separar a rede de utilização militar da rede com fins tendencialmente académicos, tendo sido criada, em 1983, a MILNET⁴, hoje conhecida por NIPRNET⁵.

Estava então dado o primeiro passo para a possibilidade de transportar esta ferramenta para a população em geral, passo esse que apenas se verificou em 1991, após o desenvolvimento, por Tim Berners-Lee, cientista inglês ligado à Organização Europeia para a Investigação Nuclear (CERN)⁶, da *World Wide Web*.

2.1.2. A entrada da internet em Portugal

Tal como na generalidade dos países, o acesso de Portugal a esta rede verificou-se na década de 1980, quando alguns docentes da Universidade do Minho conseguiram, após várias tentativas, estabelecer com sucesso uma ligação IP⁷ com o Instituto de Ciências e Tecnologia da Universidade de Manchester⁸.

Inicialmente, após a abertura da Internet a toda a população, a adesão da sociedade portuguesa não se verificou significativa, uma vez que o acesso e navegação na internet se encontravam praticamente limitados a um pequeno círculo da comunidade científica e académica nacional.

Contudo, com o desenrolar do tempo e conseqüente aparecimento de vários fornecedores de serviços de internet, a adesão a este serviço foi-se tornando cada vez mais comum e

⁴ Sigla em inglês correspondente a: *Military Network*

⁵ Sigla em inglês correspondente a: *Non-classified Internet Protocol Router Network*

⁶ Sigla em francês correspondente a: *Conseil Européen pour la Recherche Nucléaire*

⁷ Sigla em inglês correspondente a: *Internet Protocol*

⁸ Artigo do jornal Diário Económico. [Consult. 05 Mar. 2012]. Disponível em:

http://economico.sapo.pt/noticias/ha-27-anos-a-internet-em-portugal-comecou-assim_136947.html

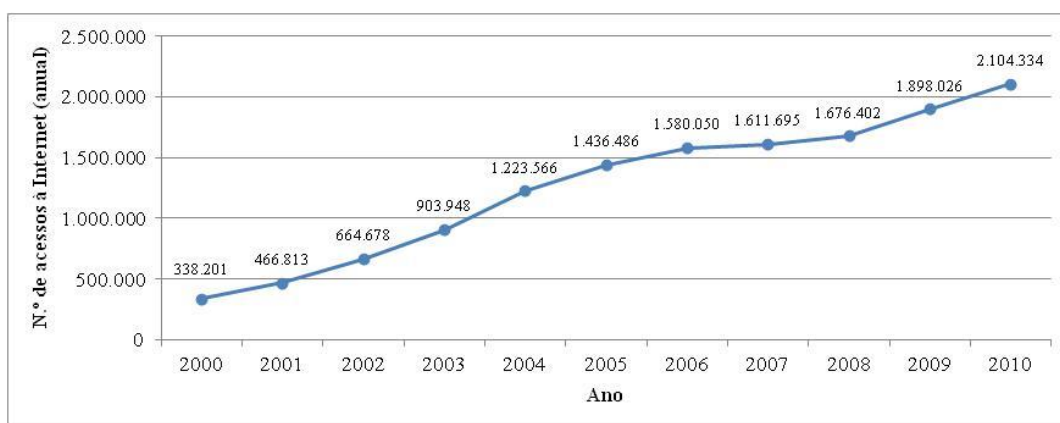
mais fácil, verificando-se uma maior visibilidade a nível social a partir de meados do ano de 1995, aquando da entrada de instituições como o Público e o Jornal de Notícias, entre outras, a esta rede.⁹

2.1.3. A evolução do acesso à internet

Os dados caracterizadores da evolução da adesão à utilização da internet por parte da sociedade portuguesa, representam fiavelmente o sucesso que esta ferramenta teve junto da população.

Como é possível verificar no Quadro 2.1, o início do século XXI é representativo da massificação e banalização da internet em Portugal.

Quadro 2.1 Evolução do número anual de acessos à internet em Portugal



Fonte: Adaptado de INE¹⁰

Segundo estes dados – disponibilizados pelo Instituto Nacional de Estatística (INE) – no período compreendido entre o ano de 2000 e 2005, registou-se um crescimento do número de acessos, por ano, à Internet superior a 400%, o que traduz o incrível impacto e aceitação

⁹ Informação disponível em: <http://marco.uminho.pt/disciplinas/TELEMEDIA/tp4/sources/op21.html> [Consult. 01 Jul. 2011]

¹⁰ Dados retirados do *site* do INE (www.ine.pt), com data da última actualização a 26 de Janeiro de 2012 [Consult. 04 Abr. 2012]

que a internet teve no nosso país.

2.2. Comércio electrónico

2.2.1. Definição

O comércio electrónico proporcionou a eliminação de fronteiras e de problemas relacionados com a distância física, conceitos intrínsecos à aplicação da fiscalidade tradicional.

Esta realidade criou novas exigências e, conseqüentemente, uma adaptação da legislação fiscal existente sobre as transacções deste tipo.

Por este motivo, a definição do conceito subjacente ao comércio electrónico (ou *e-commerce*) não se tem apresentado como uma tarefa de simples resolução, tendo, inclusive, sido objecto de várias discussões de grupos de trabalho, nomeadamente de grupos afectos à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económicos (OCDE).

Em 1999, no relatório OECD *Working Party on Indicators for the Information Society, Defining and measuring e-commerce: a status report* (1999: 4) do grupo de trabalhos da OCDE sobre esta matéria, ficou explícita a falta de uma definição concreta no plano internacional relativa ao conceito de comércio electrónico.

Segundo o relatório em apreço, é defendida a ideia de que a criação de uma correcta e adequada definição do conceito inerente à realidade do comércio electrónico devia ser um esforço conjunto a nível nacional e internacional, pelo que se tornava essencial a união de esforços entre «empresários, investigadores, decisores políticos¹¹ e estatísticos» (ibid.: 8).

Ao nível nacional, em 2001, Gustavo Lopes Courinha ostenta uma definição para o comércio electrónico, apresentando-o como «o conjunto das transacções comerciais de bens ou serviços, realizada por via de computadores ligados à internet, entre vários sujeitos que podem ou não residir na mesma jurisdição» (Courinha, 2001: 53).

¹¹ Tradução livre. No original: *policy makers*

A discussão acerca deste tema não ficaria limitada a escassas definições pelo que, em meados de Julho de 2002, o Gabinete de Estatística da União Europeia (EUROSTAT) apresenta a sua definição, caracterizando o *e-commerce* como representando «a transacção de bens e serviços entre computadores mediados por redes informáticas, sendo que o pagamento ou entrega dos produtos transaccionados não terá que ser, necessariamente, feito através dessas redes» (EUROSTAT, 2002: 115).

Outras definições foram apresentadas ao longo dos últimos anos sem que se tivesse chegado a um consenso. A razão para este impasse é, em grande escala, resultado da natureza única e específica que o comércio electrónico apresenta, e da inadaptação dos conceitos fiscais utilizados até então.

Desta forma, a definição teórica subjacente a este modelo de comércio afigura-se de uma importância extrema, por forma a garantir uma correcta caracterização e consequente tratamento fiscal das transacções electrónicas.

Segundo a autora Rita Calçada Pires (Pires, 2011: 139), uma transacção comercial é representada por seis fases distintas: «1.ª Fase – recolha de informação; 2.ª Fase – contacto; 3.ª Fase – negociação; 4.ª Fase – compromisso; 5.ª Fase – pagamento; 6.ª Fase – entrega».

De acordo com a autora em apreço, a utilização de meios electrónicos para a consumação das três primeiras fases supracitadas não garantem à transacção a natureza de uma operação de comércio electrónico, pois esta só se verificará caso as quatro primeiras fases se realizem através da utilização destes meios.

Assim, se as fases seguintes forem concretizadas através dos métodos convencionais, o papel da informática neste processo torna-se apenas num auxílio à transacção, caracterizada pela autora como representando uma forma de «comércio assistido electronicamente [...] onde as novas tecnologias são utilizadas como impulsionadoras do processo comercial, aproximando o vendedor do consumidor e maximizando as potencialidades do mercado» (ibid.).

O conceito de comércio electrónico seguido por Rita Calçada Pires é muito semelhante à definição do EUROSTAT, posteriormente adoptada pela Autoridade Nacional de Comunicações (ANACOM).

Assim, por forma a efectuar um enquadramento mais perceptível dos conceitos anteriormente enunciados segue a Figura 2.1, ilustrativa da posição de cada conceito na cadeia das transacções comerciais.

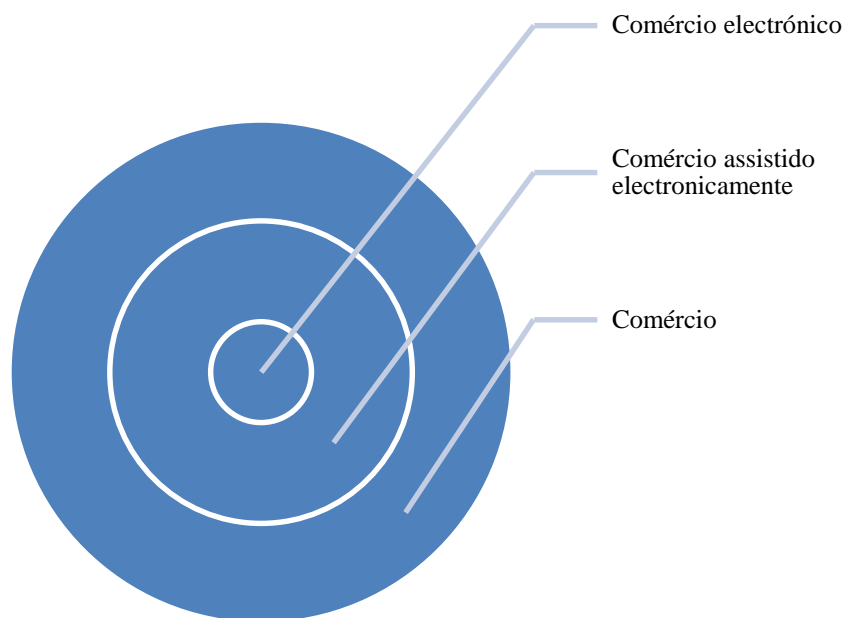


Figura 2.1 Caracterização dos tipos de comércio

Fonte: Adaptado de ANACOM (2004: 16)

Não obstante, a autora apresenta uma distinção perspicaz dentro deste conceito, diferenciando o processo em que todas as fases supracitadas são consumadas através da via electrónica – comércio electrónico directo¹² –, do processo em que a última fase, a entrega, é realizada através das vias tradicionais, ou seja, uma entrega de um bem tangível – comércio electrónico indirecto¹³.

2.2.2. Tipos de comércio electrónico

A classificação por tipos de comércio electrónico tem por base o seu enquadramento

¹² Conceito avançado em Pires (2011:157)

¹³ (ibid.)

através da utilização de três critérios (Pires, 211: 141):

- a) Critério subjectivo;
- b) Critério sistemático; e
- c) Critério quanto à forma.

2.2.2.1. Critério subjectivo

A classificação quanto aos tipos de comércio electrónico existentes tem-se centrado com maior relevância na análise relativa aos intervenientes nestes processos – critério subjectivo (Pires, 2011).

Uma vez que o *e-commerce* se encontra aberto a qualquer entidade, quer seja um consumidor final (*Consumer*), uma empresa multinacional (*Business*), ou até Administrações Públicas (*Administration*) de um qualquer país, esta classificação apresenta-se como preferencial em grande parte da literatura que aborda o tema.

Nesta medida, e de acordo com a bibliografia analisada, da qual destaco os elementos disponibilizados pela ANACOM (2006: 20) e, bem assim, a análise perpetrada em Pires (2011: 141), são reconhecidos quatro tipos distintos de comércio electrónico, conforme Figura 2.2.

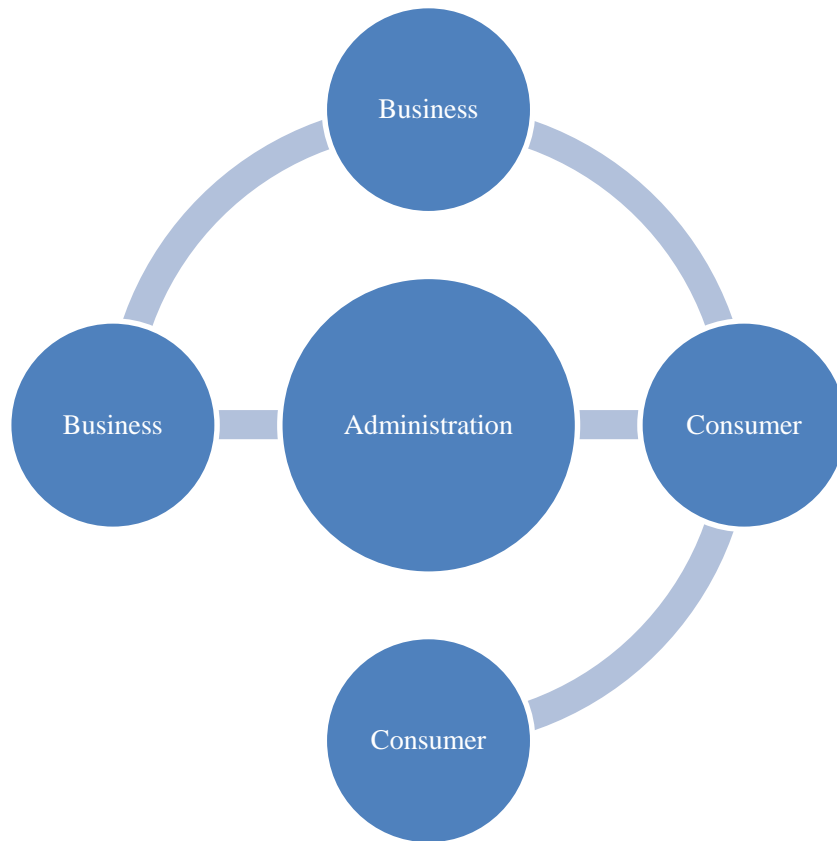


Figura 2.2 Tipos de comércio electrónico

Fonte: Adaptado de ANACOM (2004: 20)

2.2.2.1.1. *Business to Business (B2B)*

De acordo com a definição adoptada pela ANACOM (2004: 20), a modalidade de comércio electrónico denominada por *Business to Business* caracteriza-se pelo facto de os seu intervenientes serem unicamente empresas.

Este tipo de comércio electrónico é composto por três áreas de maior relevância, identificadas no relatório supramencionado e representada pela Figura 2.3:

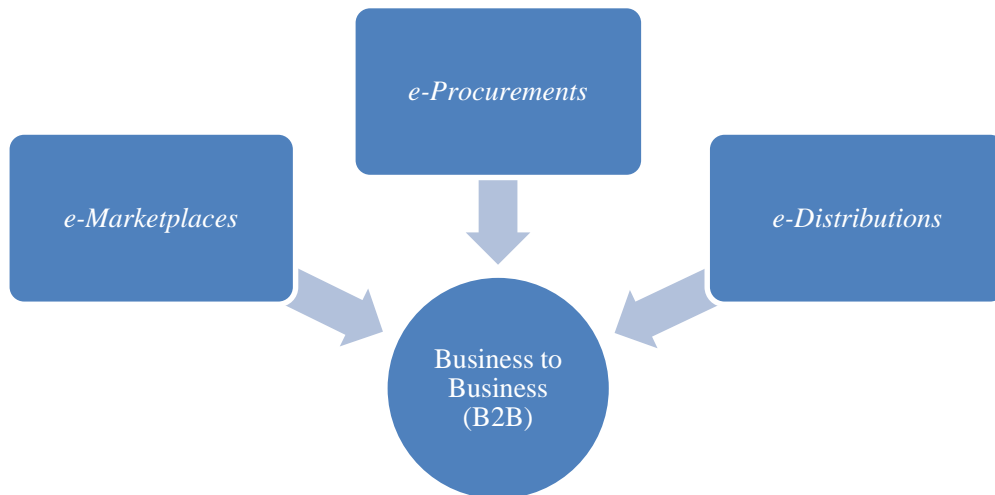


Figura 2.3 Composição das transações B2B

Desta forma, e de acordo com a definição avançada pela ANACOM, «os *e-Marketplaces* consistem em plataformas electrónicas onde as empresas, ora assumindo a posição de comprador, ora a de vendedor, se reúnem à volta de um mesmo objectivo: estabelecer laços comerciais entre si.» (ibid.)

Esta plataforma digital tanto pode ser utilizada por empresas pertencentes ao mesmo sector de actividade – *e-Marketplaces* verticais – como pode abranger entidades de indústrias distintas – *e-Marketplaces* horizontais.

As oportunidades criadas com a adopção do comércio electrónico pelas empresas, permite que estas possam otimizar os seus processos de funcionamento, possibilitando, em muitos casos, uma redução efectiva dos gastos associados à actividade operada.

O caso dos *e-Procurements* traduzem na perfeição esta realidade, uma vez que, representando um conjunto de plataformas electrónicas criadas especificamente «para suportar o aprovisionamento das organizações [...] através da automatização das interacções com as centrais de compras dos seus fornecedores» (ibid.), a cadeia representativa de uma transacção comercial fica simplificada e, conseqüentemente, menos dispendiosa.

Por fim, temos «plataformas electrónicas concebidas para integrar as empresas com os seus distribuidores, filiais e representantes, permitindo efectuar uma variedade de tarefas [...]» (ibid.: 21) – os *e-Distributions*.

Estas plataformas possibilitam e simplificam certos processos como a da criação de facturas, recepção de mercadorias ou até a consulta de um catálogo da empresa.

Através da interligação dos conceitos acima definidos, estamos perante um tipo de comércio electrónico usualmente associado a «relações preestabelecidas, formais e duradouras, com número superior e repetitivo de transacções e, conseqüentemente, envolvendo [grandes] quantidades de dinheiro» (Silva, Silva, Romão, Conde, 1999 *apud* Pires, 2011)¹⁴.

2.2.2.1.2. *Business to Consumer (B2C)*

Tal como no comércio tradicional, o comércio electrónico apresenta um tipo de comércio por grosso (*Business to Business*), e um comércio semelhante ao comércio a retalho tradicional (*Business to Consumer*).

É sobre esta ideia de comércio a retalho que os vários autores consultados constroem a sua definição do conceito de *Business to Consumer*.

Citando a definição avançada pela ANACOM (2004: 21), este segmento «corresponde à secção de retalho do comércio electrónico e caracteriza-se pelo estabelecimento de relações comerciais electrónicas entre as empresas e os consumidores finais.»

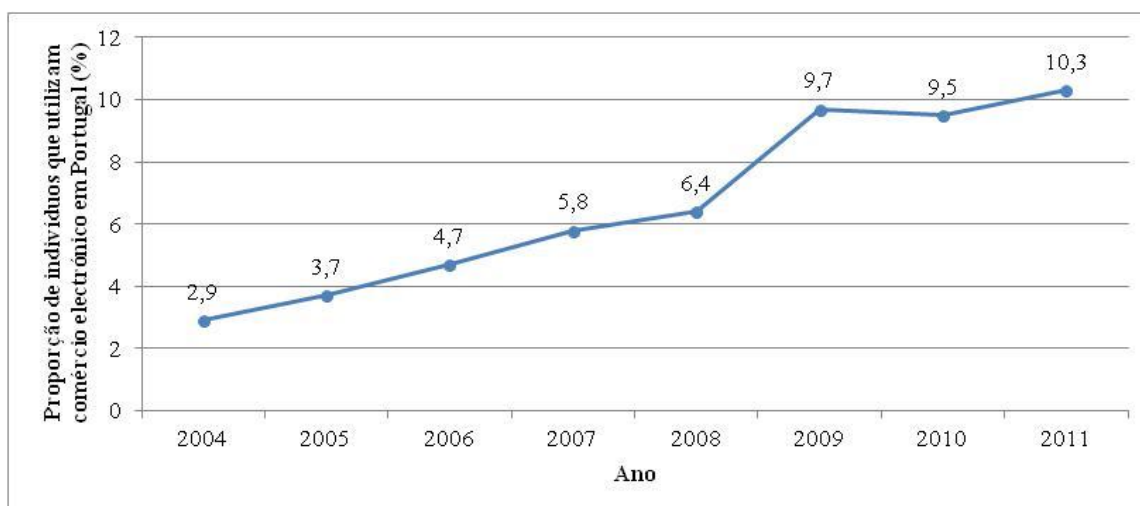
Por oposição ao anteriormente definido comércio *Business to Business*, o comércio *Business to Consumer* não movimentam quantias tão avultadas de dinheiro mas, por contraposição, assegura relações mais dinâmicas e mais facilitadas, não obstante, mais esporádicas ou descontinuadas (ANACOM, 2004).

Este tipo de comércio tem sido impulsionado ao longo dos últimos anos pela adesão massificada de instituições comerciais que, utilizando novos métodos de propaganda e de serviços permitem que o consumidor final, mais comodamente – por vezes sem ter de se deslocar às instalações físicas daquelas lojas – consigam adquirir os produtos pretendidos.

¹⁴ Da Silva, Miguel Mira; Silva, Alberto; Romão, Artur; Conde, Nuno (1999) *Comércio electrónico na Internet*. Lisboa: FCA – Editora de Informática

De acordo com os dados disponibilizados pelo INE – Quadro 2.2 –, no decurso do período compreendido entre o ano de 2004 e 2011 registou-se um aumento de 2,9% para 10,3 % relativamente à utilização do comércio electrónico por indivíduos de nacionalidade portuguesa com idade compreendida entre os 16 e os 74 anos.

Quadro 2.2 Proporção de indivíduos com idade entre 16 e 74 anos que utilizam comércio electrónico para fins privados

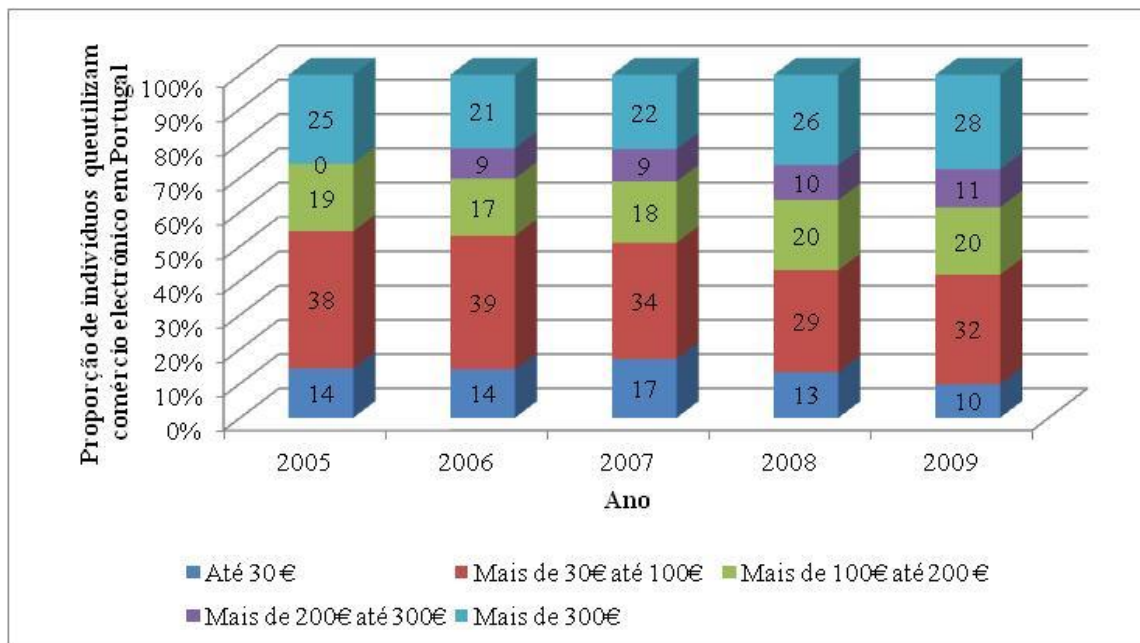


Fonte: Adaptado de INE¹⁵

De acordo com a mesma fonte – representado pelo Quadro 2.3 – o perfil do consumidor final português apresenta um comportamento firme ao longo do quinquénio compreendido entre o ano de 2005 e 2009.

¹⁵ Dados retirados do *site* do INE (www.ine.pt), com data da última actualização a 04 de Novembro de 2011 [Consult. 04 Abr. 2012]

Quadro 2.3 Proporção de indivíduos com idade entre 16 e 74 anos que utilizam comércio electrónico por escalão dos valores das encomendas realizadas



Fonte: Adaptado de INE¹⁶

É assim bem visível a importância que o comércio electrónico desempenha no desenvolvimento da economia do nosso país e, bem assim, a facilidade de adaptação da nossa sociedade a esta nova forma de comercializar.

2.2.2.1.3. Business to Administration (B2A)

Com o desenvolvimento dos sistemas informáticos e a necessidade de uma rápida adaptação da sociedade a estas tecnologias, os Estados tentaram evoluir de acordo com as novas tendências, proporcionando aos contribuintes uma alternativa à opção “papel” utilizada até então.

Uma consequência prática desta evolução e adaptação do Estado português traduz-se pelas

¹⁶ Dados retirados do *site* do INE (www.ine.pt), com data da última actualização a 05 de Novembro de 2010 [Consult. 04 Abr. 2012]

potencialidades das operações efectuadas através dos serviços do “Portal das Finanças” e, bem assim, dos avanços tecnológicos que este tenta introduzir ao serviço dos utilizadores.

Desta forma, a definição mais simples para este tipo de comércio electrónico – o *Business to Administration* – afirma que se trata de um modelo que «cobre todas as transacções *online* realizadas entre as empresas e a Administração Pública» (ANACOM, 2004: 21).

No comércio *Business to Administration* a maior parte das operações relacionam-se com a prestação de serviços, quer ao nível da fiscalidade (como por exemplo através do “Portal das Finanças”), «da segurança social, do emprego, dos registos e notariado, etc.» (ibid.)

Associado a este tipo de operações encontra-se muitas vezes o conceito de *e-Government*, que não é mais do que a representação da interacção através de meios informáticos verificada entre as Administrações Públicas e os seus contribuintes, quer sujeitos passivos colectivos, quer singulares¹⁷.

2.2.2.1.4. Consumer to Administration (C2A)

Hoje em dia o comum cidadão tem à sua disposição uma infinidade de serviços prestados pela Administração Pública que lhe permitem gerir de uma forma mais cómoda e rápida as suas necessidades.

Desde a possibilidade de efectuar pagamentos dirigidos à Administração Fiscal, à possibilidade de efectuar marcações de consultas nos serviços de saúde sem haver a necessidade de se deslocar fisicamente ao estabelecimento em questão, são representações bem perceptíveis acerca das potencialidades e facilidades perpetradas pela adaptação dos serviços informáticos à gestão do nosso quotidiano.

Neste sentido, o comércio electrónico do tipo *Consumer to Administration* representa tão só a interacção entre o indivíduo singular e o seu Estado, proporcionada pela conjugação dos meios informáticos às operações entre os mesmos.

É de salientar que, e de acordo com o relatório da ANACOM (2004: 22), «ambos os

¹⁷ Relação definida no ponto seguinte

modelos que envolvem a Administração Pública (*B2A* e *C2A*) estão fortemente associados à ideia de modernização, agilização, transparência e qualidade do serviço público, aspectos cada vez mais realçados pela generalidade das entidades governamentais», representando um avanço incomensurável no apoio e desburocratização das relações dos sujeitos passivos para com o Estado.

2.2.2.1.5. *Consumer to Consumer (C2C)*

A vertente do comércio electrónico denominada por *Consumer to Consumer (C2C)* não é um tema frequentemente desenvolvido na literatura da especialidade.

Contudo, uma vez que se trata de uma forma comum de comércio electrónico, a sua referência neste trabalho torna-se essencial.

Desta forma, e de um modo simplificado, entende-se por comércio electrónico do tipo *C2C* todas as transacções efectuadas com o auxílio da internet, cujos intervenientes são ambos consumidores finais, isto é, pessoas singulares.

Este tipo de comércio encontra-se numa fase de expansão, e a sua aceitação por parte da sociedade apresenta-se extremamente positiva.

São exemplo de comércio electrónico *C2C* as transacções efectuadas com o auxílio de *sites* como o *ebay*, o *amazon* – num plano internacional – ou, numa perspectiva nacional, *sites* como o *miau.pt*, o *leilões.net* ou o *coisas.com*, entre outros.

2.2.2.2. *Critério sistemático*

O presente critério propõe a distinção entre dois conceitos, «o comércio electrónico tradicional e o comércio electrónico via internet» (Pires, 2011: 147).

2.2.2.2.1. *Comércio electrónico tradicional*

A distinção entre estes dois conceitos prende-se com a forma como se efectua a operação.

No caso do comércio electrónico tradicional, já existente antes do aparecimento da Internet, o mesmo era (e ainda é) feito com recurso a outros mecanismos paralelos a esta rede. Nesta realidade encontram-se as operações bancárias, que podem ser classificadas como as grandes pioneiras do comércio por via electrónico.

2.2.2.2.2. *Comércio electrónico via Internet*

Por outro lado, tal como o nome indica, no comércio electrónico via Internet, é através da mesma que se realiza uma operação de comércio electrónico.

Esta distinção de conceitos foi também avançada através do relatório da OECD *Working Party on Indicators for the Information Society, Guide to Measuring the Information Society* (2005: 158), tal como é apresentado pela Figura 2.4, retirada do relatório mencionado.

E-commerce transactions	OECD definitions	Guidelines for the Interpretation of the Definitions (WPIIS proposal April 2001)
BROAD definition	An electronic transaction is the sale or purchase of goods or services, whether between businesses, households, individuals, governments, and other public or private organisations, conducted over computer-mediated networks . The goods and services are ordered over those networks, but the payment and the ultimate delivery of the good or service may be conducted on or off-line.	Include: orders received or placed on any online application used in automated transactions such as Internet applications, EDI, Minitel or interactive telephone systems.
NARROW definition	An Internet transaction is the sale or purchase of goods or services, whether between businesses, households, individuals, governments, and other public or private organisations, conducted over the Internet . The goods and services are ordered over the Internet, but the payment and the ultimate delivery of the good or service may be conducted on or off-line.	Include: orders received or placed on any Internet application used in automated transactions such as Web pages, Extranets and other applications that run over the Internet, such as EDI over the Internet, Minitel over the Internet, or over any other Web enabled application regardless of how the Web is accessed (e.g. through a mobile or a TV set, etc.) Exclude: orders received or placed by telephone, facsimile, or conventional e-mail.

Figura 2.4 Definições da OCDE relativas aos conceitos de transacções através de comércio electrónico e directrizes de interpretação

Fonte: OECD (2005: 158)

2.2.2.3. *Critério quanto à forma*

O critério que aqui se enuncia, e como enumerado aquando da introdução do conceito relativo ao comércio electrónico, considera que existem duas vertentes deste tipo de

comércio – o comércio electrónico directo e o comércio electrónico indirecto.

2.2.2.3.1. *Comércio electrónico directo – ou online*

Quando se fala em comércio electrónico directo, estamos perante uma transacção que se caracteriza por ter sido realizada, na sua totalidade, através de meios informáticos.

Relembrando as fases anteriormente citadas acerca do processo inerente às transacções comerciais (1.^a Fase – recolha de informação; 2.^a Fase – contacto; 3.^a Fase – negociação; 4.^a Fase – compromisso; 5.^a Fase – pagamento; 6.^a Fase – entrega), o comércio electrónico directo revela-se quando o mesmo é efectuado na sua totalidade através de meios informáticos, ou seja, estamos perante a transacção de bens intangíveis, uma vez que os mesmos são entregues através de meios virtuais.

2.2.2.3.2. *Comércio electrónico indirecto – ou offline*

Por contraposição, o comércio electrónico indirecto caracteriza-se por, no final das fases referentes à transacção comercial, os bens comercializados serem entregues através dos canais de distribuição clássicos, o que revela que o bem entregue apresenta uma natureza física, ou seja, trata-se de um bem tangível.

Desta forma, podemos concluir que a diferença entre estes dois tipos de comércio electrónico se consubstancia na forma dos bens/serviços comercializados, uma vez que, caso os mesmos sejam entregues/prestados através dos meios virtuais, estamos perante um tipo de comércio electrónico – o comércio electrónico directo –, caso se verifique o recurso aos métodos típicos de entrega de bens/ prestação de serviços, estaremos perante um outro tipo de comércio electrónico – o comércio electrónico indirecto.

2.2.3. O e-commerce na actualidade, em Portugal

A evolução do mercado relacionado com o comércio electrónico encontra-se intrinsecamente ligado à facilidade do acesso das famílias e empresas à internet.

Considerando que, por parte das empresas, o acesso a esta rede é relativamente fácil, o mesmo não se pode dizer relativamente às famílias, pois a sua realidade económica, por vezes, não lhes permite suportar os gastos relativos à aquisição e manutenção dos elementos necessário para conseguir o acesso à internet.

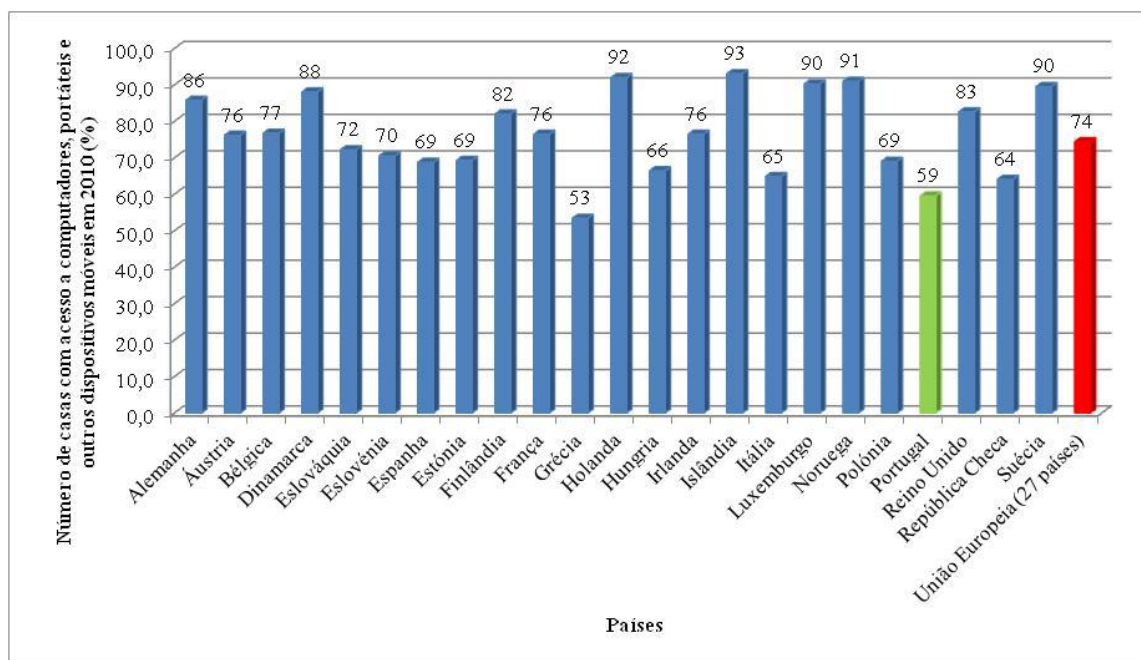
Desta forma, torna-se importante perceber numa primeira etapa, qual o nível de adesão das

famílias aos componentes informáticos, dos quais serão destacados o computador, os portáteis e outros dispositivos móveis – Quadro 2.4 – para depois perceber a percentagem de famílias que têm acesso à Internet – Quadro 2.5 – e, por fim, o nível de adesão das empresas às novas tecnologias – Quadro 2.6.

A análise efectuada teve por base os dados disponibilizados pelo EUROSTAT e, bem assim, pela OCDE e incidiram sobre alguns dos países pertencentes à OCDE para os quais os dados estatísticos se apresentavam mais actualizados.

Contudo, uma vez que os dados disponíveis no *site* da OCDE apenas se referiam ao ano de 2010 e anteriores, ao contrário da informação do EUROSTAT que já continha dados de 2011, optei por efectuar uma análise dos resultados com referência ao período de 2010, trabalhando assim com dados comparáveis relativamente à informação recolhida nas duas fontes mencionadas.

Quadro 2.4 Número de casas com acesso a computadores, portáteis e outros dispositivos móveis



Fonte: Adaptado de OCDE¹⁸

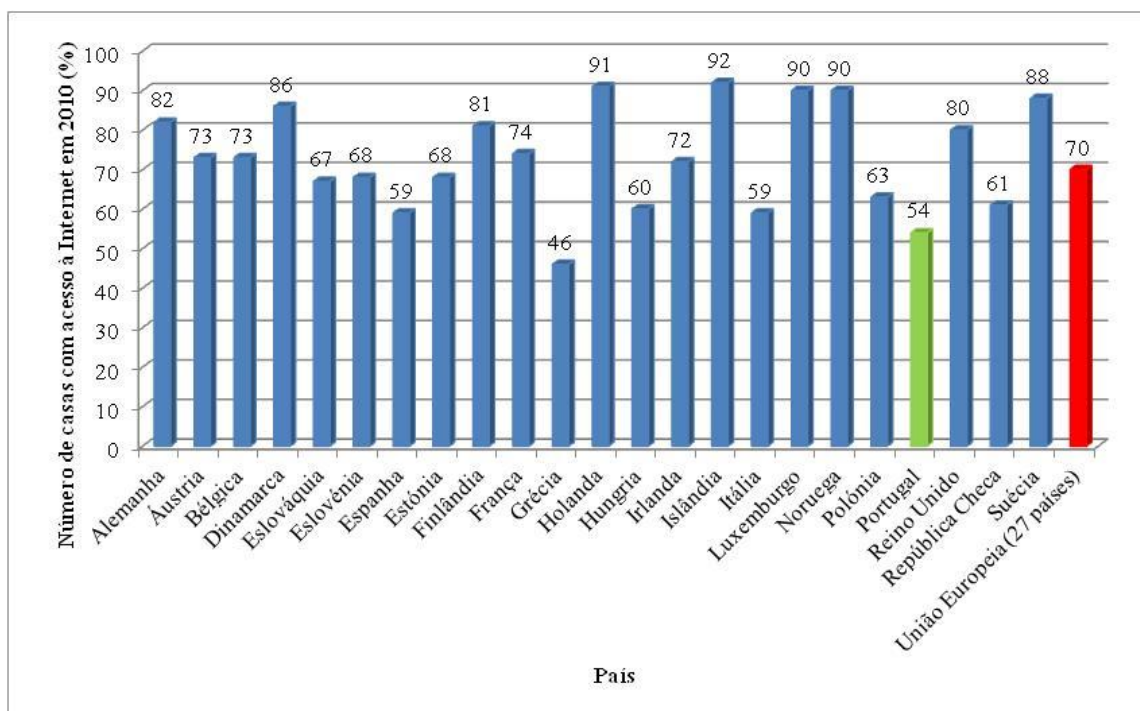
O nível de adesão das famílias às novas tecnologias torna-se um ponto fulcral para o desenvolvimento do comércio electrónico, quer seja a nível local, quer a nível internacional, uma vez que a facilidade de transaccionar um bem ou serviço nacional ou estrangeiro não apresenta qualquer diferença acentuada e capaz de limitar a escolha no momento de aquisição.

Desta forma, é possível verificar que as famílias com uma maior adesão aos serviços informáticos estão relacionadas com os países de maior expressão económica.

Esta conclusão torna-se óbvia, uma vez que o poder de compra de cada indivíduo está intrinsecamente ligado ao estado de desenvolvimento do país em que está a laborar.

¹⁸ Dados retirados do *site* da OCDE [Consult. 20 Jul. 2012]. Informação disponível em: <http://www.oecd.org/dataoecd/19/46/34083096.xls>

Quadro 2.5 Número de casas com acesso à internet



Fonte: Adaptado de EUROSTAT¹⁹

Uma outra análise avalia o número de casas com acesso à internet, estes dados não estão limitados à análise anterior uma vez que analisam a totalidade das casas e não a totalidade das casas com computador.

Desta forma, pode-se concluir que no caso português, por exemplo, das 59% das famílias têm computador, apenas 5% não dispõem de acesso à internet, o que torna uma média interessante, pois quase a totalidade das famílias com computador aderem a este serviço.

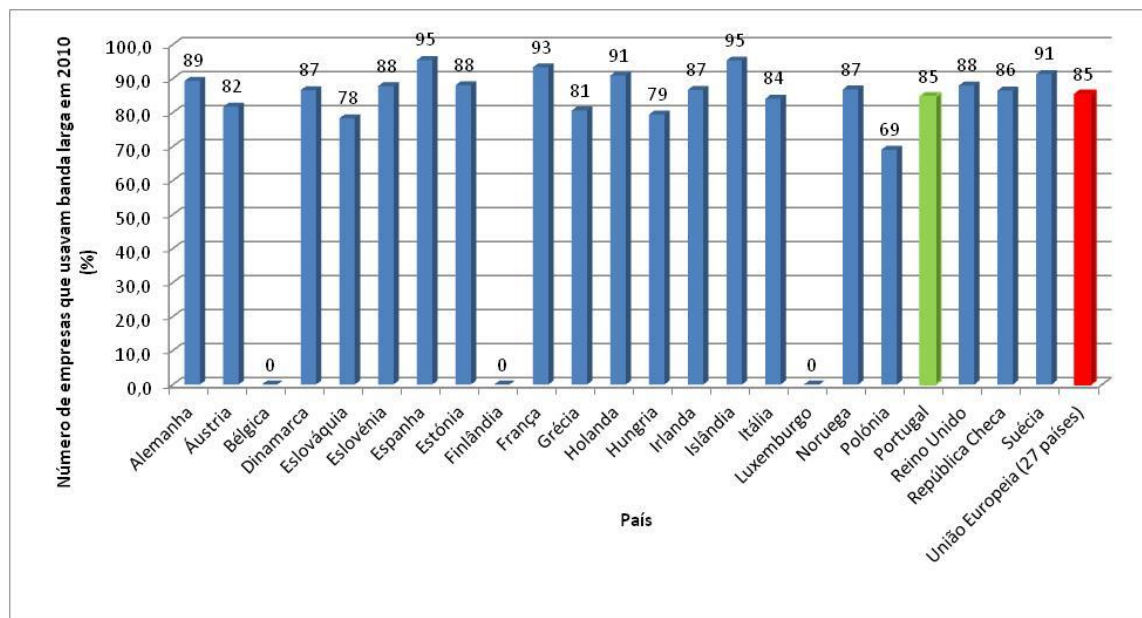
A importância deste facto, tal como identificado anteriormente, prende-se com a possibilidade de contribuição para o desenvolvimento e proliferação do comércio electrónico e conseqüentemente das empresas ligadas aos serviços e bens comercializados.

À semelhança do Quadro 2.4, os dados referentes ao Quadro 2.5 transmitem uma realidade

¹⁹ Dados retirados do *site* do EUROSTAT [Consult. 20 Jul. 2012]. Disponível em: <http://epp.eurostat.ec.europa.eu/tgm/table.do?tab=table&init=1&plugin=1&language=en&pcode=tsiir040>

desfavorável para o panorama nacional, uma vez que apenas nos encontramos à frente da Grécia, tendo sido superados pelos restantes países em análise.

Quadro 2.6 Número empresas com banda larga



Fonte: Adaptado de EUROSTAT²⁰

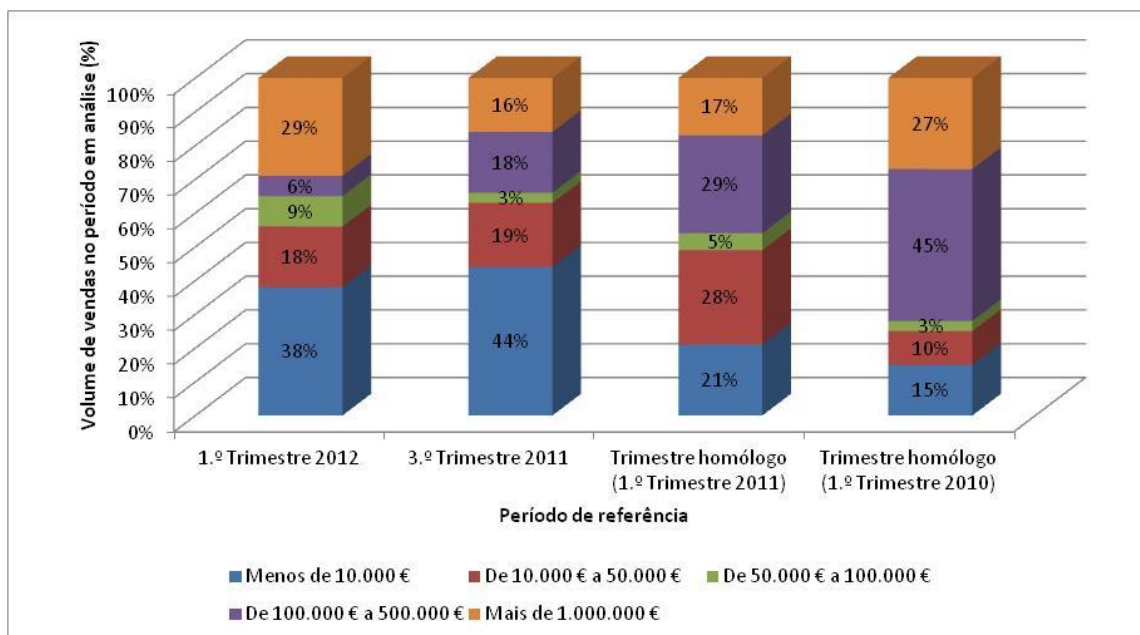
Por outro lado, e de acordo com os dados apresentados no Quadro 2.6, as empresas portuguesas parecem ter apostado neste tipo de mercado, pelo que cerca de 85% das mesmas dispõem de ligação à internet e conseqüente possibilidade de transaccionar electronicamente.

É possível verificar que neste panorama, os números apresentados em Portugal estão em sintonia com a média europeia, o que revelam um excelente indicador para a possibilidade de internacionalização e conseqüente crescimento das firmas que optem por este meio de comércio.

²⁰ Dados retirados do *site* da OCDE [Consult. 20 Jul. 2012]. Dados disponíveis em: <http://www.oecd.org/dataoecd/8/48/45446706.xls>

NOTA: No Quadro 2.6 os países cujos dados não estavam disponíveis estão apresentados com 0.

Quadro 2.7 Volume de vendas através de comércio electrónico em Portugal



Fonte: Adaptado de NETSONDA²¹

A conjugação dos factores anteriormente analisados com o clima de instabilidade financeira sentida no país, levam a que se tenha verificado, no primeiro trimestre de 2012, a uma diminuição das transacções por via electrónica em Portugal (ACEPI²²/NETSONDA, 2012: 11).

Contudo, registou-se um aumento relativamente às empresas que transaccionaram, no primeiro trimestre de 2012, vendas superiores a € 1.000.000,00, o que representa um bom indicador para a evolução deste mercado em Portugal.

As variações sentidas no volume de vendas ao longo dos períodos acima indicados são representativas da instabilidade económica vivida no país, pelo que não se pode concluir acerca da evolução efectiva do comércio electrónico em Portugal, uma vez que estaríamos

²¹ Dados adaptados do relatório da ACEPI/NETSONDA [Consult. 20 Jul. 2012]. Relatório disponível em: http://www.netsonda.pt/xms/files/Estudos/Relatorio_ACEPINetsonda_1T2012_Junho2012.pdf

²² Associação Comércio Electrónico e Publicidade Interactiva

condicionados a limitações do foro económico e não limitações objectivas deste tipo de comércio.

Dada a importância e dimensão da economia associada aos negócios efectuados através do comércio electrónico, torna-se crucial compreender os desafios fiscais associados à tributação de tais rendimentos.

Desta forma, iremos efectuar, seguidamente, um enquadramento teórico do sistema fiscal e seus componentes, com maior foco para os impostos, concluindo a análise dos desafios que a fiscalidade encontrou na tributação dos rendimentos derivados deste comércio.

3. A fiscalidade

3.1. A fiscalidade tradicional

A necessidade voraz dos Estados por meios capazes de suplantar as suas despesas tornou a fiscalidade num aliado fulcral no suprimento destas necessidades, pelo que a obtenção de fundos advindos de factos tributários tornou-se, portanto, na maior fonte de financiamento que um Estado aufere ao nível interno.

A interligação e organização dos mecanismos que permitem aos Estados tributar os seus concidadãos constituem o que normalmente se designa por *Sistema Fiscal*.

Para Manuel Henriques de Freitas Pereira (Pereira, 2007: 62) que «o sistema fiscal é tradicionalmente usado para designar o conjunto de impostos existentes num certo espaço, reportando-se, sobretudo, ao domínio normativo, ou seja à legislação fiscal existente».

A implementação de um sistema fiscal por um Estado tem por objectivo sobretudo, tal como deriva do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa (CRP), «a satisfação das necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas e uma repartição justa dos rendimentos e da riqueza».

Ora, desta forma, a importância da harmonização e bom funcionamento de todos os constituintes de um sistema fiscal, sejam impostos, taxas ou contribuições especiais²³ revelam-se numa característica fundamental para o sucesso da tributação num dado território, garantindo assim que os objectivos elencados na letra da Constituição (no caso específico de Portugal) sejam alcançados.

É esta, aliás, uma das mais importantes características para garantir o sucesso de resultados do sistema fiscal junto dos cidadãos, o que, segundo Pereira (2007), deve ser garantido por uma articulação de modo ordenado entre os impostos em vigor, para que o sistema fiscal seja apresentado como «um conjunto global coerente em face dos objectivos visados e em interacção com estes» (ibid.), não permitindo a criação de situações díspares e

²³ Conceitos desenvolvidos no ponto 3.2. do presente trabalho

discriminatórias, capazes de arrasar as pretensões da tributação fiscal.

Para o conhecido economista Adam Smith (1983: 485) é essencial, para a constituição e bom funcionamento de um sistema fiscal, a verificação de certos princípios na sua gênese, tais como a *justiça*, a *certeza*, a *comodidade* e a *economia*.

Em linha com o supramencionado, o princípio da *justiça* revela-se essencial para que seja atestada a igualdade de todos os cidadãos perante uma qualquer forma de tributo, eliminando a possibilidade de alimentar situações de discriminação.

O princípio da *certeza* caracteriza-se como a «forma de eliminar o arbítrio no lançamento do imposto» (Pereira, 2007: 65), o que garante uma confiança adicional de todos os intervenientes na economia de um Estado no seu sistema fiscal.

Por outro lado, o princípio da *comodidade* aparece com o objectivo de desburocratizar os processos de tributação, estabelecendo um sistema simples e de fácil funcionamento, evitando assim a causa de constrangimentos adicionais perante os contribuintes aquando do momento do cumprimento tributário.

Por fim, Adam Smith considera como fundamental a verificação do princípio da *economia*, o que se tem revelado como de uma importância extrema nos dias de hoje, em que os Estados estão focados na redução dos seus gastos, permitindo assim uma maximização das suas receitas. Para o autor Manuel Henriques de Freitas Pereira este princípio define-se como «o objectivo de obter as maiores receitas possíveis com o menor custo» (ibid.).

Os sistemas fiscais que hoje conhecemos foram beber dos princípios acima elencados, pelo que as suas características, na sua essência, se apresentam semelhantes às anteriormente apresentadas, apesar de se ter verificado a assunção de novos conceitos.

Desta forma assume-se a existência de três grandes princípios que regem os sistemas fiscais actuais: a *equidade*, a *eficiência económica* e a *simplicidade*.

3.1.1. Princípios orientadores do sistema fiscal

3.1.1.1. *Equidade*

O princípio da *equidade* encontra-se em linha com o princípio da *justiça* defendido por Adam Smith e apresentado anteriormente.

À semelhança deste último, o princípio da equidade prima pela defesa de uma justa aplicação dos impostos.

De acordo com a literatura sobre esta temática, e mais especificamente em Pereira (2007: 66), ao longo dos tempos surgiram dois métodos capazes de aferir quanto ao cumprimento deste princípio por parte dos impostos analisados.

Um primeiro método, também o mais antigo e actualmente em desuso, denominado por *critério do benefício*, defende que a base de incidência dos impostos deveria ter em conta o benefício real e, bem assim, as vantagens que os contribuintes tiram relativamente às despesas públicas.

A aceitação deste método obrigaria à análise da situação individual de cada sujeito passivo, por forma a aferir quanto aos benefícios e vantagens que este realmente tira, o que torna este processo impraticável.

Por outro lado, uma vez que quem mais beneficia dos apoios estatais são as pessoas mais desfavorecidas, a aplicação deste método obrigaria a que estes sujeitos fossem, na altura da tributação, quem mais contribuísse, tornando este sistema eticamente questionável.

Não obstante, um aspecto positivo apontado pelos defensores deste critério, e identificado igualmente pelo autor Manuel Henrique de Freitas Pereira (ibid.), centra-se com a afectação dos rendimentos proveniente da tributação ao objecto gerador daquelas despesas, isto é, «um imposto sobre os combustíveis justificar-se-ia como forma de financiamento das despesas com a rede de estradas».

Actualmente a validação do cumprimento do princípio da *equidade* encontra-se subjacente à verificação do critério da *capacidade contributiva*.

Segundo o mesmo, a tributação de um sujeito passivo é efectuada de acordo com as suas possibilidades económicas, tendo ainda em linha de conta a sua situação familiar.

Desta forma, o princípio da *equidade* deve ainda ser analisado tendo em conta «duas dimensões: horizontal e vertical» (ibid.: 67).

A dimensão horizontal do princípio da *equidade* é a forma de garantir a existência de um tratamento fiscal idêntico para os sujeitos passivos que apresentem idêntica capacidade contributiva.

A questão que se levanta relativamente à verificação deste conceito centra-se na disparidade no tratamento fiscal dado aos rendimentos que têm a mesma natureza mas que, uma vez que a capacidade contributiva dos sujeitos passivos é diferente, são tributados de forma diferente.

Numa outra perspectiva encontra-se a *equidade vertical* em que é exigido um tratamento fiscal diferente para os sujeitos passivos que apresentem uma capacidade contributiva diferente.

Apesar de este critério estabelecer uma desigualdade na tributação dos sujeitos passivos, esta ideia de desigualdade é aceite pacificamente, uma vez que é garantido um tratamento eticamente justo perante as necessidades de cada indivíduo.

Na base deste conceito encontra-se a ideia de tributação progressiva, que hoje verificamos nos Impostos sobre o Rendimento, mais especificamente no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), em que cada pessoa é tributada de acordo com um escalão previamente estabelecido e que reflecte a capacidade contributiva de cada sujeito passivo, tendo em consideração a sua situação familiar.

Não obstante, no Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Colectivas (IRC) também se verificava esta ideia de progressividade até à entrada em vigor do Orçamento do Estado para o ano de 2012, em que foi abolido o escalão que permitia que a parcela do lucro tributável de uma empresa que não excedesse € 12.500 beneficiasse de uma sujeição a uma taxa reduzida de imposto de 12,5%, enquanto que os valores que superassem aquele limite seriam tributados à taxa normal de imposto.

A importância do princípio da *equidade* nos sistemas fiscais, e particularmente no Sistema Fiscal Português, é bem visível pelo facto de o mesmo se encontrar previsto na letra do artigo 104.º Constituição da República.

É ainda importante referir que, uma vez que uma das principais funções do Sistema Fiscal é a de proporcionar uma justa distribuição dos recursos²⁴, e tendo em conta que o princípio da *equidade* prima também pela aplicação do conceito da progressividade tributária, este princípio apresenta uma importância acrescida para o alcançar deste objectivo.

3.1.1.2. Eficiência económica

O princípio da eficiência económica encontra-se intimamente ligado ao conceito de neutralidade de um imposto.

O objectivo deste princípio passa por garantir que o efeito da aplicação dos impostos não tem um efeito de distorção, isto é, um imposto específico não causa um sentimento junto do consumidor que o faça optar por outro bem ou serviço, em detrimento do bem original, só porque a carga tributária não compensa a sua opção.

Este efeito apresenta duas vertentes sobejamente conhecidas no mundo das ciências económicas, denominadas por efeito rendimento e efeito substituição.

De uma forma concisa, o efeito rendimento (Figura 3.1) verifica-se quando a aplicação de um determinado imposto leva a uma diminuição do rendimento disponível e/ou do poder de compra do sujeito passivo.

No exemplo que se segue, parte-se do pressuposto que o sujeito passivo detém um determinado montante fixo que pode ser utilizado para consumir o bem X ou o bem Y.

Desta forma, considerando que a restrição orçamental do sujeito passivo é representada pela recta AB, e a curva de indiferença representada por I_1 , o ponto de equilíbrio na presente situação será o ponto R.

Ora, no presente exemplo o Estado pretende lançar um imposto que não interfira nos preços relativos dos dois bens (dado pelo intervalo AA' relativamente ao bem Y e por BB' no que respeita ao bem X).

²⁴ A importância deste objectivo fica bem vinculada pelo facto de este se encontrar expresso no número 1 do artigo 104.º da Constituição da República Portuguesa

Com este novo imposto, o impacto junto do consumidor resulta numa diminuição do seu poder de compra, encontrando-se representado pela recta $A'B'$, paralela a AB , uma vez que não houve uma aplicação distinta do imposto sobre os dois bens em causa.

Desta acção resulta um novo ponto de equilíbrio representado por P , representativo do efeito rendimento do imposto sobre o poder de compra do sujeito passivo.

Assim, conclui-se que a afectação dos recursos X e Y manteve-se inalterada após a introdução deste novo imposto, não havendo qualquer distorção resultante do mesmo e, adicionalmente verificou-se uma redução na despesa do consumo, dado que o poder de compra do sujeito passivo também reduziu.

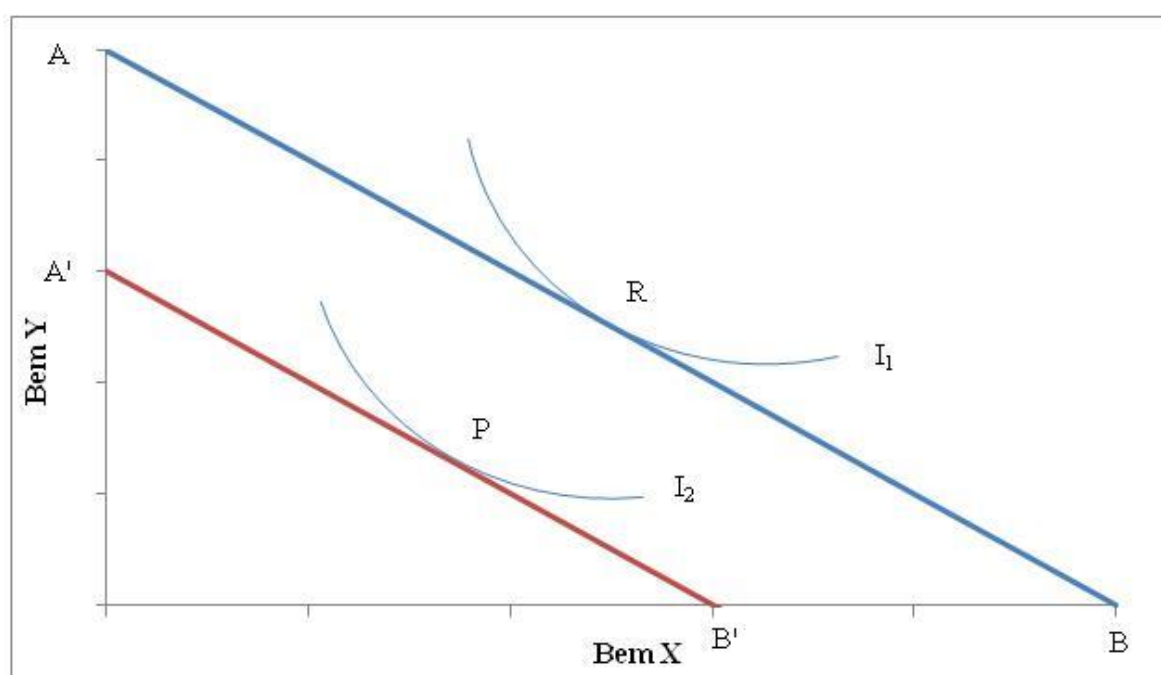


Figura 3.1 O efeito rendimento

Fonte: Adaptado de Pereira (2007: 71)

Por outro lado, o efeito substituição (Figura 3.2) caracteriza-se pelo facto de o efeito da aplicação do imposto originar uma situação em que o sujeito passivo prefira ou substituir o bem original por um bem idêntico por forma a suprir as suas necessidades ou, num caso extremo, na desistência do investimento.

Esta realidade traduzir-se-ia numa situação em que o imposto, em vez de proporcionar a obtenção de receitas para o Estado, se torna responsável por uma situação de ineficiência,

quer ao nível da tributação, uma vez que não permite a angariação de receitas tributárias, quer ao nível da própria economia, uma vez que está a ter uma influência negativa sobre as escolhas individuais, levando a que os sujeitos passivos não invistam num dado bem ou serviço, uma vez que a carga tributária não o torna apetecível.

Considerando os pressupostos do exemplo acima apresentado, a Figura 3.2 representa o efeito que a introdução de um imposto selectivo, que no presente caso consistirá na tributação dos bens X enquanto que os bens Y não serão alvo de qualquer tributo, tem nas escolhas dos consumidores.

Com a introdução deste imposto o Estado garante a mesma receita que obteria com a introdução do imposto representado na Figura 3.1 mas, no entanto, criaria uma situação de desvantagem ao produto X face ao produto Y, uma vez que o imposto apenas recairia sobre o primeiro bem.

Em termos representativos, adicionalmente à verificação de uma redução na restrição orçamental do consumidor (recta AB''), é possível vislumbrar o efeito prático da substituição através da passagem do ponto de equilíbrio P para o ponto Q, situado numa curva de indiferença que expressa um nível mais baixo de bem-estar.

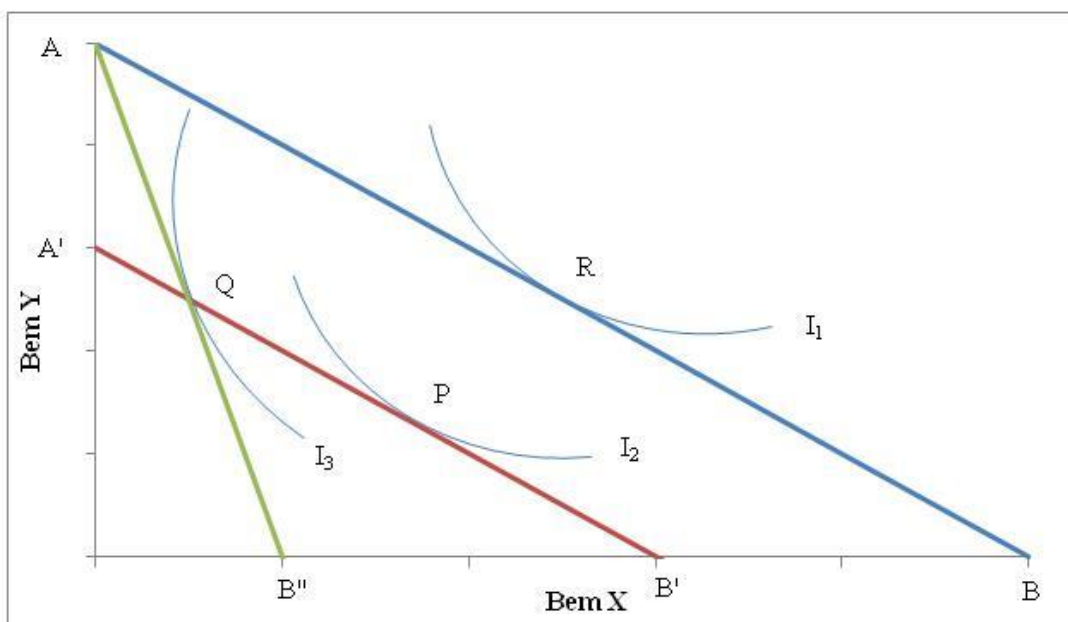


Figura 3.2 O efeito substituição

Fonte: Adaptado de Pereira (2007: 71)

É exactamente este o efeito que um imposto deve evitar, por forma a garantir um

tratamento justo e similar dos bens e serviços existentes na economia, evitando a criação de entraves ao consumo devido a factores de carácter tributário.

3.1.1.3. *Simplicidade*

A maximização das receitas tributárias é um assunto cada vez mais importante e presente das autoridades tributárias de cada Estado.

O princípio da *simplicidade* expressa exactamente a necessidade de garantir um sistema fiscal capaz de minimizar os custos administrativos necessários ao seu funcionamento, resultando assim num maior aproveitamento dos recursos e, adicionalmente, numa maior afectação dos rendimentos provenientes de factos tributários às necessidades de financiamento dos Estados.

Não obstante a necessidade de redução de custos, «a simplicidade do sistema fiscal é um dos meios mais eficazes de luta contra a evasão fiscal» (Pereira, 2007: 77), garantindo assim a obtenção de receitas que, caso o sistema fiscal em vigor se apresente demasiado burocrático e complexo, não seriam conseguidas.

Por outro lado, a simplicidade de um sistema fiscal garante ainda o bom funcionamento do binómio originado pela relação Estado-contribuinte, permitindo assim uma maior fluidez na comunicação estabelecida e, bem assim, uma maior capacidade de resolução de problemas e conflitos gerados entre si, permitindo uma redução de tempo e de gastos associados.

3.2. Aspectos fundamentais do acto tributário

Uma vez apresentada a noção de sistema fiscal e as características mais relevantes que este deverá respeitar por forma a garantir a sua aceitação por parte da sociedade e, bem assim, o seu funcionamento em condições harmoniosas, torna-se importante a introdução aos mecanismos utilizados para garantir a obtenção de receitas tributárias por parte de um Estado.

Desta forma, e uma vez que a tributação do comércio electrónico tem por base os mecanismos seguidamente apresentados, irei efectuar uma abordagem sucinta às três formas de tributação mais comuns nos sistemas fiscais actuais: os *impostos*, as *taxas* e as

contribuições especiais.

3.2.1. O imposto

3.2.1.1. Conceito

Na sua obra, José Casalta Nabais (2010: 10) considera que a definição do conceito de imposto deve ser analisada tendo por base três perspectivas a que o autor denomina de elementos.

Assim, para o autor, o conceito de imposto deve ser desenvolvido a partir de «um elemento objectivo, um elemento subjectivo e um elemento teleológico (ou finalista)» (ibid.).

A definição alcançada por Nabais (2011:11) descreve o imposto como correspondendo a uma «prestação pecuniária, unilateral, definitiva e coactiva» (ibid.) – elemento objectivo – que é exigida a quem tenha capacidade contributiva – elemento subjectivo – por entidades públicas legalmente habilitadas para a cobrança de tais tributos – elemento teleológico.

Uma outra forma de definir o conceito de imposto, ainda que em linha com a descrição acima mencionada, que consta da obra do autor Manuel Henrique de Freitas Pereira, afirma que «o imposto é uma prestação pecuniária, coactiva, unilateral, a título definitivo, sem carácter de sanção, devida ao Estado ou outros entes públicos com vista à realização de fins públicos» (Pereira, 2007:13).

Ora, a natureza pecuniária inerente ao imposto é gerada pelo facto de a materialização do rendimento do mesmo corresponder a «uma prestação em dinheiro ou em equivalente a dinheiro» (ibid.: 14).

Por outro lado, trata-se de um acto de natureza coactiva uma vez que existe uma obrigação legal relativamente à obrigação do imposto, dado que o mesmo se encontra estabelecido na lei.

A característica da unilateralidade do imposto indica que o sujeito passivo do imposto não beneficia directamente de qualquer «contraprestação por parte da entidade» (ibid.:15) que aufero do rendimento gerado pela tributação, isto é, quando efectuamos o pagamento de um imposto não obtemos qualquer contrapartida específica em troca, apenas sabemos que estamos a proporcionar o «financiamento da actividade do ente que é destinatário dessa prestação» (ibid.).

Uma vez que, aquando do momento em que a prestação do imposto se torna devida não se forma o direito de restituição ou reembolso ao sujeito passivo de imposto, afirma-se que uma das características deste tributo é o facto de o mesmo ser a título definitivo.

Por fim, no número 1 do artigo 103.º da Constituição da República Portuguesa é garantido que o objectivo principal das receitas tributárias é fazer face às «necessidades financeiras do Estado e outras entidades públicas», definindo assim que «o imposto, tal como os outros tributos, é sempre devido a um ente público» (Pereira, 2007: 16).

Elencadas as principais características constituintes de um qualquer imposto, torna-se importante efectuar uma abordagem quanto à classificação mais comum dada aos mesmos.

Desta forma, tendo em conta o objectivo do presente trabalho, afigura-se essencial para uma melhor compreensão do âmbito de aplicação dos impostos, a sua distinção entre impostos directos e impostos indirectos.

Esta classificação, de acordo com Nabais (2010: 42) é comumente efectuada através da utilização de critérios económicos e critérios jurídicos.

Assim, uma vez que a questão jurídica, apesar de importante para uma análise mais abrangente das classificações dadas aos impostos, não iria acrescentar informação de especial relevância no âmbito das pretensões da presente dissertação, apenas a abordagem económica desta análise será apresentada, tendo em conta as definições dadas no âmbito de três critérios identificados pelo autor supramencionado:

- *Critério financeiro;*
- *Critério económico; e*
- *Critério da repercussão económica.*

3.2.1.2. Impostos directos

A definição imposta à luz do **critério financeiro** indica que «são impostos directos aqueles que, atingindo manifestações imediatas da capacidade contributiva, têm por pressuposto a própria existência duma pessoa» (Nabais, 2010: 42).

Por seu lado, o **critério económico**, também conhecido por **critério da contabilidade nacional**, garante que os impostos directos são «aqueles que não constituem custos de produção das empresas» (ibid.: 43).

Não obstante as presentes definições, o **critério da repercussão económica**, tal como a denominação assim deixa a entender, distingue o conceito de imposto directo do conceito de imposto indirecto tendo em conta o facto de estes serem ou não repercussivos no consumidor final.

Ora, assim, segundo este critério, caso não se verifique essa repercussão, o imposto em causa é classificado como imposto directo.

Desta forma, podemos concluir que um imposto directo corresponde a um tributo que incide «sobre manifestações imediatas da capacidade contributiva (obtenção de um rendimento, posse de um património)» (Pereira, 2007: 50).

São exemplos deste tipo de impostos o IRC e o IRS.

3.2.1.3. Impostos indirectos

Por contraposição, os impostos indirectos – dos quais são exemplos o Imposto Municipal sobre Imóveis (IMI) e o Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA) – são definidos em Pereira como correspondendo aos tributos «que incidem sobre manifestações mediatas dessa capacidade [contributiva] (utilização da riqueza e do rendimento)» (ibid.).

Numa análise efectuada com o auxílio dos critérios avançados aquando da definição do conceito de impostos directos, entende-se por impostos indirectos – numa perspectiva **financeira** – «aqueles que, atingindo manifestações mediatas da capacidade contributiva, tributam a despesa, a transferência de bens ou outras manifestações indirectas da capacidade contributiva» (Nabais, 2010: 42).

À luz do **critério económico**, os impostos indirectos são sobejamente conhecidos como correspondendo aos impostos sobre o consumo, uma vez que, ao contrário do que acontece no caso dos impostos directos, nos indirectos estes contribuem para a formação dos custos de um produto ou serviço.

Por seu turno, a classificação destes impostos de acordo com o **critério da repercussão económica**, estabelece que os mesmos são considerados como impostos indirectos caso se verifique que existe uma repercussão do mesmo no consumidor final do bem/serviço.

Como é facilmente verificável, este caso acontece especificamente no IVA, uma vez que quem suporta o imposto é, efectivamente, o consumidor final, ou seja, o último elo na

cadeia económica.

Assim, tendo em consideração que a tributação do comércio electrónico, à luz dos impostos definidos como directos ou indirectos, se acentua com um maior enfoque na tributação sob as regras do IRC e, bem assim, sob as regras do IVA, este serão, portanto, os impostos com maior destaque na exposição da temática abordada neste trabalho.

3.2.2. Taxas

Por contraposição à característica da unilateralidade intrínseca aos impostos, as taxas correspondem a tributos que «se destinam a cobrir, total ou parcialmente, serviços públicos divisíveis – aqueles que prestam utilidades ou vantagens individualizáveis» (Pereira, 2007: 21).

Desta forma, a característica mais relevante das taxas é dada pelo seu carácter de bilateralidade, pois é garantida uma contraprestação, isto é, uma vantagem ou benefício directo, ao sujeito passivo do tributo.

3.2.3. Contribuições especiais

A terminologia em questão, segundo a autora Rita Calçada Pires (Pires: 2010, 74), não apresenta uma aceitação unânime no seio dos especialistas dos assuntos fiscais, sendo usualmente colado ao conceito de imposto, não apresentando, portanto, uma identidade própria.

Contudo, existe uma posição que defende que as contribuições especiais não correspondem a um imposto, nem tanto a uma taxa. De acordo com Pereira (2007: 19), esta posição definiria as contribuições especiais como representando a ligação entre o conceito de imposto e o conceito de taxa.

Seriam exemplos de contribuições especiais as prestações que visam o reconhecimento de «mais-valias prediais resultantes de uma obra pública» (ibid.) – no caso de ter sido gerado um benefício derivado da actuação de uma entidade pública; e as contribuições que visem o reforço do financiamento do sistema de manutenção de uma estrada que, dado o excesso de tráfego pesado, apresenta sinais de uso anormais - «necessidade de compensar um ente público por maiores despesas ocasionadas pelos particulares» (ibid.).

Não obstante estas tentativas de descolar as contribuições especiais do conceito de imposto, o Sistema Fiscal Português, especificamente na letra da Lei Geral Tributária (LGT), efectua precisamente a agregação destes conceitos, definindo especificamente que «as contribuições especiais que assentam na obtenção pelo sujeito passivo de benefícios ou aumentos de valor dos seus bens em resultado de obras públicas ou da criação ou ampliação de serviços públicos ou no especial desgaste de bens públicos ocasionados pelo exercício de uma actividade são consideradas impostos [sublinhado próprio]» (número 3 do artigo 4.º da LGT).

3.3. A eficácia das normas fiscais

A introdução de novos mecanismos de tributação devem respeitar os princípios consagrados na legislação nacional, quer relativamente à sua aplicação temporal, quer quanto à sua aplicação territorial.

Desta forma, torna-se crucial efectuar a análise das limitações inerentes à introdução de novos tributos, pelo que deverão ser compreendidas as especificidades da eficácia das normas fiscais no tempo e, bem assim, no espaço.

3.3.1. Eficácia temporal

A eficácia temporal das normas fiscais encontra-se intimamente relacionada com o princípio constitucional da *não retroactividade* da lei fiscal.

A importância desta cláusula reflecte-se na criação de um sentimento de confiança (princípio identificado por Adam Smith relativamente às características inerentes a um Sistema Fiscal) junto dos contribuintes e, bem assim, junto das entidades que pretendam investir em território nacional, uma vez que existe uma garantia expressa que nenhum imposto irá incidir sobre factos que ocorreram anteriormente à sua entrada em vigor, penalizando assim os contribuintes sem que estes pudessem, no momento em que se consumou o facto tributário, decidir por outras opções face às limitações impostas pela lei tributária.

Deste modo, encontra-se previsto no número 3 do artigo 103.º da CRP que «ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que não hajam sido criados nos termos da Constituição, que tenham natureza retroactiva [sublinhado próprio] ou cuja liquidação e cobrança se não

façam nos termos da lei».

Adicionalmente, e reforçando a necessidade e importância da verificação do cumprimento deste princípio base dos impostos, encontra-se expressamente delineado no normativo fiscal nacional que as «normas tributárias aplicam-se aos factos posteriores à sua entrada em vigor, não podendo ser criados quaisquer impostos retroactivos» (número 1 do artigo 12.º da LGT).

Não obstante, o número 2 deste mesmo artigo prevê, para o caso em que o facto tributário em causa seja de formação sucessiva²⁵, que «a lei nova só se aplica ao período decorrido a partir da sua entrada em vigor».

3.3.2. Eficácia espacial

A aplicação da lei tributária no espaço apresenta uma elevada relevância relativamente à tributação do comércio electrónico, uma vez que assenta sobre o princípio da *territorialidade*.

Segundo Nabais, o princípio da territorialidade estabelece que «as leis tributárias apenas se aplicam aos factos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, independentemente portanto de outras características que eventualmente possam ocorrer na situação em causa, como a nacionalidade, o domicílio ou a residência do sujeito passivo» (Nabais, 2010: 228).

Desta forma, fica limitada a aplicação de um qualquer tributo ao espaço jurisdicional de um Estado, evitando assim a aplicação das leis em vigor noutros Estados dentro do território nacional. Contudo, este princípio torna-se responsável por situações de dupla tributação internacional, uma vez que tributa cegamente os rendimentos obtidos em Portugal por estrangeiros e, bem assim, os rendimentos obtidos no estrangeiro por cidadãos residentes em território nacional.

²⁵ São considerados de formação sucessiva os factos tributários que permitem o apuramento do lucro tributável no final do exercício, por exemplo, no caso do IRC

Dada a importância deste princípio, encontra-se prevista uma disposição própria na legislação nacional, relativamente a este tema, especificamente através do artigo 13.º da LGT:

«1. Sem prejuízo de convenções internacionais de que Portugal seja parte e salvo disposição legal em sentido contrário, as normas tributárias aplicam-se aos factos que ocorram no território nacional.

2. A tributação pessoal abrange ainda todos os rendimentos obtidos pelo sujeito passivo com domicílio, sede ou direcção efectiva em território português, independentemente do local onde sejam obtidos.»

De acordo com a análise do autor supracitado, a forma como este princípio se encontra espelhado na letra da lei proporciona o reconhecimento de duas vertentes, a primeira, expressa no número 1 do artigo 13.º da LGT (acima transcrito), indica um critério objectivo ou real, já o número 2 do mesmo artigo refere-se a um critério subjectivo ou pessoal.

Este facto permite aferir que «a LGT tem, assim, por base um entendimento do princípio da territorialidade que não se limita ao seu sentido tradicional ou clássica, antes integra também o seu sentido mais moderno de territorialidade pessoal ou subjectiva» (Nabais, 2010:230).

Ora, em termos práticos, o critério objectivo refere-se ao conceito tradicional de territorialidade, isto é, ao conceito físico em que se dá à tributação os rendimentos provenientes do território nacional; por outro lado, o critério subjectivo ou pessoal tenciona ampliar o âmbito da tributação aos rendimentos, mesmo que não obtidos em território nacional, sejam auferidos por sujeitos passivos residentes.

3.4. A dupla tributação internacional

«A dupla tributação jurídica internacional é um obstáculo às relações comerciais e à circulação de bens e serviços e de pessoas e capitais. E a eliminação deste obstáculo ganha maior acuidade no contexto actual, dominado pelas novas tecnologias e pela internet» (PLMJ, 2009).

Em função da globalização das economias, a intersecção das regras de tributação

estabelecidas nas legislações dos diversos países intervenientes tende a criar situações em que um mesmo rendimento seja tributado em países distintos.

Podemos assim afirmar que «a dupla tributação internacional é uma realidade frequente nas relações internacionais ou internas dos Estados e consiste na soberania de cada um desses Estados poder tributar todas as situações no âmbito dessa soberania» (Carvalho, 2000: 31).

Desta forma torna-se necessário que os Estados garantam um tratamento fiscal adequado aos rendimentos obtidos por não residentes (ou rendimentos obtidos noutro Estado por residentes), não lesando os sujeitos passivos do imposto, evitando assim que a fiscalidade constitua um factor restritivo e discriminatório, capaz de interferir negativamente nas decisões dos intervenientes económicos, ou seja, pretende-se que a relação entre os sistemas fiscais dos países intervenientes dê origem a um “acto fiscal neutro”.

A eliminação, ou atenuação, das consequências reais da dupla tributação internacional foi sendo conseguida através da assinatura de acordos bilaterais entre os países em causa.

As soluções apresentadas nestes acordos podem ser definidas como **unilaterais**, isto é, um dos Estados contratantes renuncia à tributação dos rendimentos, ou **bilaterais**, em que «cada um dos Estados se obriga a reconhecer ao outro Estado o direito de tributar certa situação, total ou parcialmente em termos de repartição acordada entre ambos, a abster-se de tributar ou a limitar o seu direito de tributação nos termos acordados» (ibid.).

No que respeita às medidas unilaterais, «cada Estado forma no seu próprio ordenamento [medidas] de modo a fazer face ao problema [da dupla tributação dos rendimentos]» (Pereira, 2007: 227).

São exemplos destas medidas, na legislação portuguesa, as disposições do artigo 51.º do CIRC relativo aos «lucros originários de países da União Europeia» (ibid.: 228) e, bem assim, o disposto no artigo 91.º do CIRC relativo ao crédito de imposto por dupla tributação internacional.

Relativamente às soluções bilaterais supramencionadas, – refira-se que esta se apresenta como a forma de resolução mais comum – estas podem ser distinguidas através de três regimes: regime da exclusividade, da repartição ou da interdição total da tributação.

Segundo Carvalho (2000: 31), o **regime da exclusividade** caracteriza-se pelo facto de apenas um dos Estados ter o direito de tributar um dado rendimento.

Já no **regime da repartição**, segundo a mesma autora, estabelece-se um valor percentual relativamente ao direito que cada um dos Estados tem em tributar aquele rendimento.

Por fim, «no **regime da interdição** as partes contratantes estabelecem a obrigação comum de certas situações ou elementos não serem tributados por nenhum dos Estados» (ibid.).

Refira-se contudo que, à luz das Convenções, o direito de um Estado tributar uma determinada situação encontra-se dependente do facto de a mesma estar prevista na legislação interna daquele Estado. A não verificação deste requisito leva a que a situação em causa não seja tributada em nenhum dos Estados contratantes, uma vez que o outro Estado interveniente fica impossibilitado de aplicar a tributação.

No caso particular das Convenções sobre Dupla Tributação em vigor relativamente às quais o Estado português é parte integrante, os regimes adoptados resumem-se ao regime da exclusividade, em que o direito de tributar é estabelecido de acordo com o conceito da residência, e ao regime da repartição, em que o direito à tributação se define através da conjugação dos conceitos da residência e da fonte dos rendimentos.

Desta forma torna-se essencial efectuar uma abordagem relativamente ao modelo geral utilizado para estabelecer acordos sobre a Dupla Tributação – o Modelo da OCDE – e aos conceitos que se verificam tão importantes para a temática em estudo, a *residência* e o conceito de *estabelecimento estável*.

3.4.1. Convenção modelo da OCDE

A Convenção modelo da OCDE, criada no ano de 1963, pretende garantir um tratamento fiscal justo e harmonizado aos rendimentos obtidos num Estado por residentes noutro Estado.

Este objectivo permitiu assim a aplicação de um tratamento fiscal idêntico para as situações idênticas, independentemente dos Estados envolvidos.

O modelo geral desenvolvido pela OCDE apresenta-se estruturado através de sete capítulos:

Nos **capítulos I** (âmbito de aplicação da Convenção) e **II** (definições) encontram-se definidos os requisitos necessários à aplicação das disposições previstas naquele acordo.

O **capítulo III** (Tributação do rendimento) apresenta-se como o mais importante de todo o documento, uma vez que prevê as regras relativas à repartição das competências de tributação do rendimento, «classificando este, por tipos ou classes, à semelhança do que sucede nos sistemas de tributação cedular» (Xavier, 2010: 105).

Já no **capítulo IV** (Tributação do património) da Convenção Modelo encontra-se a mesma repartição de competências supramencionada mas, desta feita, relativamente aos impostos que recaem sobre o capital.

Uma vez definido o âmbito de aplicação do disposto no Acordo para evitar a Dupla Tributação, torna-se necessária a determinação dos métodos a utilizar por forma a efectivar o objectivo daquele acordo. Esta delimitação é efectuada no **capítulo V** (Métodos de eliminação da Dupla Tributação) do documento, onde é dada aos Estados a possibilidade de optar pela aplicação do método da isenção ou do método da imputação.

No **capítulo VI** (Disposições especiais) da Convenção Modelo da OCDE estão incluídas, disposições relativas à não discriminação, procedimento amigável, troca de informações, assistência na cobrança de impostos, «privilégios de funcionários diplomáticos e consulares e regras sobre a extensão do tratado a partes do território» (ibid.).

Por fim, no **capítulo VII** (Disposições finais) encontram-se previstas as disposições finais relativas à entrada em vigor da Convenção e, bem assim, à cessação do mesmo.

Segundo Pereira (2007), o presente Modelo de acordo sobre a Dupla Tributação é muitas vezes classificado como «o Modelo dos países “ricos”» (Pereira, 2007: 228), uma vez que se encontra definido que deverá ser sobre o país da fonte do rendimento que recai o maior esforço para garantir a eliminação da dupla tributação.

Pode-se portanto aferir que a regra geral adjacente à aplicação deste acordo garante ao Estado de residência a competência para tributar os rendimentos obtidos sendo que, em determinadas situações, essa competência é total, garantindo ao Estado de residência a tributação de um rendimento em detrimento do Estado da fonte do mesmo (um exemplo desta situação verifica-se na tributação das *royalties*).

Por outro lado, no caso dos lucros de estabelecimentos estáveis, a competência em tributar encontra-se cedida ao Estado da origem do rendimento.

É porém de referir que, nos casos em que se encontra definido que ambos os Estados detêm o direito de tributar um rendimento, a eliminação da dupla tributação deve ser garantida pelo Estado de residência, atribuindo à definição deste conceito um ponto de crucial importância²⁶.

Dos vários rendimentos passíveis de tributação ao abrigo das disposições da Convenção Modelo da OCDE, é ainda essencial efectuar uma breve análise das regras de tributação aplicáveis, pelo que segue uma breve descrição no que toca aos rendimentos que apresentam alguma relevância na temática abordada neste trabalho.

Assim, seguindo as linhas adoptadas em Pereira (2007), tem-se que, relativamente a:

- **Lucros das empresas:** apenas os lucros imputáveis a um estabelecimento estável²⁷ a operar no Estado “A”, cuja empresa-mãe resida no Estado “B”, serão alvo de tributação no Estado “A”²⁸;
- **Empresas associadas:** no que respeita às empresas com relações especiais²⁹ entre si, a tributação dos rendimentos apurados são efectuados «em condições de mercado entre empresas independentes» (Pereira, 2007: 231).

Contudo, caso se verifique uma correcção por parte de um Estado relativamente à temática dos preços de transferência, o outro Estado contratante deverá proceder a

²⁶ O conceito de residência é abordado no ponto 3.4.2. do presente trabalho

²⁷ Conceito abordado no ponto 3.4.3. do presente trabalho

²⁸ O autor alerta para a importância de, nas relações entre a empresa-mãe e os seus estabelecimentos estáveis situados noutros Estados, serem garantidos a observação de preços de acordo com as regras de preços de transferência

²⁹ Entenda-se que se considera o conceito de “relações especiais” quando uma das empresas «participa na direcção, no controlo ou no capital da outra ou porque as mesmas pessoas participam na direcção, no controlo ou no capital de ambas» (Pereira, 2007: 231)

um «ajustamento correlativo correspondente para evitar a dupla tributação» (ibid.).

- **Royalties:** a tributação dos montantes relativos a *royalties* efectua-se no Estado de residência do beneficiário de tais rendimentos.

No que respeita à questão da tributação das *royalties* de acordo com as Convenções para evitar a Dupla Tributação assinados por Portugal importa referir que, após solicitação, foi introduzida uma reserva de modo a permitir que tais rendimentos fossem sujeitos a tributação no Estado da fonte, ao invés da regra geral que indica o Estado de residência como o detentor de tal direito.

Adicionalmente, Portugal solicitou ainda a inclusão de uma reserva para que fossem tributados de acordo com as regras aplicáveis às *royalties* «todos os rendimentos a título de *software* que não sejam obtidos da transferência total de direitos relativos a *software*» (ibid.: 230)

- **Outros rendimentos:** todos os rendimentos não previstos nas disposições dos modelos de Convenções assinados são tributados no Estado de residência, independentemente do seu Estado de origem.

A aplicação das disposições para evitar a dupla tributação previstas nos acordos assinados por Portugal encontra-se dependente do cumprimento de certos requisitos, dos quais destaco a obtenção, por parte das entidades intervenientes nas operações comerciais, dos formulários a que se refere o número 2 do artigo 98.º do CIRC, como é o caso do formulário 21-RFI para a aplicação dos ADT's e do formulário 01-DJR para a aplicação da Directiva dos Juros & Royalties, atestando assim a residência de tais entidades.

3.4.2. A residência

Como já referido anteriormente, o conceito de residência apresenta-se como o elemento de conexão mais importante pelo que a sua correcta definição se torna essencial para a aplicação dos ADT's em vigor e, em resultado, uma justa tributação dos rendimentos obtidos.

Dada a sua relevância, este conceito apresenta-se desenvolvido no modelo de Convenção para evitar a Dupla Tributação proposto pela OCDE, especificamente através da disposição do seu artigo 4.º.

Uma vez que a aplicação do imposto se encontra intimamente relacionado com a verificação da residência dos intervenientes na operação económica, restringindo a análise à realidade portuguesa, conclui-se que os cidadãos/entidades residentes em território nacional «são sujeitos a imposto por *obrigação pessoal ou ilimitada* – isto é independentemente da origem ou fonte dos rendimentos» (Pereira, 2007: 217).

Por outro lado, no que respeita aos não residentes, estes são «sujeitos a imposto por *obrigação real ou ilimitada* – ou seja apenas pelos rendimentos obtidos em território português» (ibid.: 218).

Para efeitos da verificação da residência em sede de IRC são consideradas residentes em território português «as pessoas colectivas e outras entidades que tenham sede ou direcção efectiva em território português» (disposição do número 3 do artigo 2.º do Código do IRC).

No que concerne à Convenção Modelo da OCDE, o seu artigo 4.º prevê, relativamente à definição do conceito de residência, que este se refere a «qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar» (disposição do número 1 do artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE).

É ainda de referir que consta do documento relativo aos comentários efectuados no âmbito da definição do conceito de residência prevista no artigo 4.º supracitado, que este é essencial relativamente a três situações, elencadas no número 1 daquele documento:

- «a) Na determinação do âmbito de aplicação pessoal de uma Convenção;
- b) Na resolução de situações em que a dupla tributação resultam da existência de dupla residência;
- c) Na resolução de situações em que a dupla tributação resulta da sujeição do mesmo rendimento à tributação quer no Estado de residência, quer no Estado da fonte.»³⁰

³⁰ «Tradução livre. No original:

- a) in determining a convention's personal scope of application;
- b) in solving cases where double taxation arises in consequence of double residence;
- c) in solving cases where double taxation arises as a consequence of taxation in the State of residence and in the State of source or situs.» (OCDE – Commentary on article 4 concerning the definition of resident)

3.4.3. Estabelecimento estável

No direito interno português o conceito de **estabelecimento estável** encontra-se previsto na letra do artigo 5.º do Código do IRC.

Segundo a definição presente no número 1 deste artigo, entende-se por estabelecimento estável «qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola». Adicionalmente, considera-se também como correspondendo a um estabelecimento estável «quando uma pessoa, que não seja um agente independente, actue em território português por conta de uma empresa e tenha, e habitualmente exerça, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa no âmbito das actividades desta» (transcrição correspondente ao número 6 do artigo 5.º do Código do IRC).

É ainda de referir que a definição deste conceito à luz do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE encontra-se em linha com a descrição adoptada em Portugal, excepto relativamente ao período mínimo previsto quanto à duração dos estaleiros de construção ou de montagem, em que o direito interno português prevê 6 meses, enquanto que a disposição presente na Convenção Modelo refere-se a 12 meses.

Não obstante estas definições, de acordo com a autora Rita Calçada Pires (Pires, 2011), estão subjacentes a esta definição de estabelecimento estável duas vertentes da mesma: «o E.E. [estabelecimento estável] por natureza e o E.E. por ficção» (Pires, 2011: 238).

3.4.3.1. Estabelecimento estável por natureza

Segundo Pires (2011: 239), a existência do conceito de estabelecimento estável por natureza (correspondente ao conceito básico) encontra-se previsto nos números 1, 2 e 4 do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE.

Este conceito terá por base a verificação cumulativa de três elementos, correspondendo à:

- « i) existência de uma instalação;
- ii) a fixidez dessa mesma instalação; e
- iii) o exercício da actividade da empresa através dessa instalação fixa» (ibid.)

A existência de uma instalação pressupõe a existência de um espaço cujo controlo efectivo

pertença à empresa.

A análise inerente à questão do controlo efectivo passa pela aplicação do princípio da substância sob a forma em que, caso «se encontrem elementos de disposição, de controlo e de efectiva ligação à actividade desempenhada», deverá ser considerado como uma instalação pertencente àquela entidade.

Por outro lado, a «fixidez» referida pela autora relativa à instalação da empresa encontra-se intimamente ligada à necessidade de se verificar uma relação física territorial, respeitando os limites mínimos estabelecidos quanto à permanência em território nacional.

Deste modo, se for possível comprovar que a Empresa realiza a sua actividade a partir daquela instalação física, isto é «se a empresa que monta as máquinas as explora e efectua a respectiva manutenção por conta própria [ou por um agente dependente da empresa]»³¹, dá-se por verificado o elemento referente à actividade da empresa a partir da instalação física (supramencionado).

3.4.3.2. Estabelecimento estável por ficção

A realidade correspondente ao conceito de estabelecimento estável por ficção encontra-se prevista nos números 3 e 5 do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE e, segundo a autora, pode ser desagregada através dos conceitos de «cláusula do estaleiro de construção» (Pires, 2011: 246), e «E.E. [estabelecimento estável] agência» (ibid.).

Esta noção de estabelecimento estável caracteriza-se pelo facto de, comparativamente aos elementos elencados aquando da abordagem ao estabelecimento estável tradicional, não respeitar a necessidade cumulativa, sobrevalorizando os elementos verificados em detrimento dos elementos que não se encontram cumpridos.

³¹ «Tradução livre. No original: A permanent establishment may exist, however, if the enterprise which sets up the machines also operates and maintains them for its own account. This also applies if the machines are operated and maintained by an agent dependent on the enterprise» (OCDE - Interpretation and application of article 5 (permanent establishment) of the OECD model tax convention)

Esta limitação advém do facto de se tornar necessária uma adaptação do conceito de estabelecimento estável a uma realidade inequivocamente particular, face ao conceito de estabelecimento estável tradicional. Note-se que o funcionamento de um estaleiro pressupõe um período de tempo mais curto relativamente ao que se espera de uma instalação fabril, por exemplo.

Não obstante esta realidade, encontra-se também prevista uma ressalva referente ao denominado **estabelecimento estável agência**.

Uma vez que se verifique que a representação de uma empresa em território nacional se encontra sob alçada de uma outra entidade ou pessoa singular, tendo estas a capacidade jurídica de concretizar contratos em nome da Empresa, torna-se claro que, apesar de não se verificar o elemento referente à presença de uma instalação física, aquela entidade encontra-se a operar em território nacional.

Esta situação, pela disposição do número 5 do artigo supramencionado, encontra-se classificada como se de um estabelecimento estável se tratasse, criando assim a possibilidade de sujeição às normas tributárias em vigor.

4. O Comércio electrónico

"A actividade social chamada comércio, por mal vista que esteja pelos teóricos de sociedades impossíveis, é contudo um dos dois característicos distintivos das sociedades chamadas civilizadas. O outro característico distintivo é o que se denomina cultura."

Fernando Pessoa

As trocas comerciais são, desde os tempos mais remotos da Humanidade, parte integrante do seu quotidiano.

Este facto permitiu que as relações comerciais fossem (e continuam a ser) alvo de aperfeiçoamento ao longo do tempo, em consonância com o processo evolutivo da sociedade.

Esta evolução verificou-se essencial à resposta aos novos desafios e novas realidades que foram surgindo, quer desde as trocas comerciais associadas à *Rota das Sedas* (século VII a.C.), passando pela *Rota marítima das Especiarias* (século XV d.C.) explorada pelos portugueses, ou pelas modernas trocas comerciais que efectuamos nas grandes superfícies.

Desta forma pode-se afirmar veemente que, actualmente, «o nível de sofisticação na forma de comerciar é muitíssimo elevado» (Pires, 2011: 156), característica que lhe garante um acompanhamento adequado aos novos desafios impostos por esta evolução incessante.

Não obstante esta capacidade de moldagem às novas exigências e situações, existem limitações que ficam bem patentes quando aliamos as trocas comerciais às novas tecnologias existentes.

As características peculiares inerentes a esta nova forma de comércio – o comércio electrónico –, afastando-se das características tradicionais do comércio até então conhecidas e «estabelecendo novos parâmetros na forma de comerciar» (ibid.), permitem efectuar uma diferenciação entre os conceitos de **comércio tradicional** e de **comércio electrónico**, revelando assim o distanciamento entre estas duas formas de comerciar.

4.1. Principais desafios

As dificuldades sentidas colocam-se igualmente em outras áreas do conhecimento jurídico, onde, a imaterialidade dos bens, a inexistência de fronteiras e a impossibilidade de controlo das operações *online*, não se coadunam com o Direito existente, por falta de normas adaptáveis (que possam ser objecto de uma interpretação actualista) ou por inadequação da própria estrutura legal. Áreas como a protecção do consumidor, a formação de contratos, ou a propriedade intelectual são disso marcado exemplo. (Courinha, 2001: 52)³²

Tal como identificado por Courinha, as características únicas inerentes ao comércio electrónico apresentam-se como as principais responsáveis das dificuldades verificadas na adaptação dos conceitos tradicionais e do direito tradicional a esta realidade.

Estas dificuldades são demais verificadas quando se trata do tema da tributação e, respectivamente, da transposição dos conceitos tradicionais para as transacções efectuadas a partir do *mercado virtual*.

Uma vez que o Estado, de acordo com as suas bases e a sua génese, carece de meios de financiamento para suportar os gastos inerentes à sua actividade e, bem assim, ao suporte das obrigações sociais que lhe assiste, a tributação do comércio electrónico torna-se crucial e, de alguma forma, indispensável ao cumprimento desse objectivo.

Neste sentido, dadas as dificuldades de aplicação dos conceitos relativos à localização espacial das operações comerciais via internet e, bem assim, as dificuldades sentidas por parte das autoridades em controlar a realização das mesmas, as implicações fiscais inerentes a esta actividade apresentam-se como de uma extrema relevância nos tempos modernos e o seu estudo e regulamentação tem-se verificado essencial para o seu correcto tratamento.

4.2. A problemática do comércio electrónico

As características atrás mencionadas relativas ao comércio electrónico são identificadas em Pires (2011: 146) como correspondendo à desmaterialização, à desintermediação, ao anonimato e à extrema mobilidade associada a estas trocas comerciais.

³² *In* Fiscalidade n.º 6, Abril de 2001

Estas características não tinham sido verificadas até à entrada em cena da nova realidade comercial trazida pelo comércio electrónico.

Os conceitos e princípios base da fiscalidade e bem assim, do comércio tradicional, assentavam na ideia de uma realidade física, palpável e, inerente a esta característica da materialidade, a possibilidade de estabelecer e aplicar regras quanto à territorialidade.

4.2.1. Desmaterialização

O comércio electrónico caracteriza-se por se apresentar, ao invés do comércio tradicional, tendencialmente **imaterial**. A característica da desmaterialização é definida por Pires como resultante «da digitalização e da natureza intangível do processo comercial [...], bem como da reduzida necessidade de presença física» (Pires, 2011: 156), permitindo que «tudo se passe no universo tecnológico» (ibid.), universo este antagónico à ideia de materialidade.

A introdução do comércio via electrónica permitiu que as barreiras geográficas e temporais fossem ultrapassadas, permitindo assim que o elemento físico conexo a uma transacção comercial fosse afastado.

Não obstante este afastamento, tal como apresentado nos pontos 2.2.2.9., no comércio electrónico indirecto existe ainda uma ligeira dependência do “mundo real” para o cumprimento da transacção comercial, sendo esta, no entanto, limitada à necessidade de entrega de um bem físico, utilizando assim meios físicos.

Contudo, tal como referido pela autora supracitada, a falta de «“fiscalidade”» (ibid.: 157) do comércio electrónico originou o aparecimento de uma realidade imaterial «incapaz de ser observada, avaliada e controlada» (ibid.) segundo as regras do comércio tradicional.

4.2.2. Desintermediação

O processo de desintermediação permitido pelo comércio electrónico surge pelo facto da necessidade da presença física para a concretização de transacções comerciais ter sido dispensada. Este facto facilita a relação directa entre os consumidores e a fonte de um determinado bem e/ou serviço, permitindo assim a eliminação dos vários intermediários – e respectivos custos associados aos mesmos – presentes numa cadeia comercial típica do comércio tradicional, resultando assim numa redução no preço final suportado pelo consumidor.

Contudo, quer relativamente ao comércio electrónico directo, quer ao comércio electrónico indirecto, a desintermediação verificada não se afigura total, tendo assim surgido o aparecimento de novos intermediários.

De entre estes “novos” intermediários surgem destacadas as instituições financeiras, uma vez que todas as operações comerciais, quer através do comércio electrónico directo, quer relativamente ao indirecto, carecem do apoio dos serviços prestados por estas entidades. Por outro lado, especificamente no caso do comércio electrónico indirecto, não se deixará de verificar a dependência das empresas distribuidoras, por exemplo, dado que a necessidade de entrega de um bem físico não desaparecerá.

4.2.3. Anonimato

A conjugação das características da desmaterialização e da desintermediação são factores que contribuem fortemente para que nas relações via comércio electrónico não haja a necessidade de qualquer encontro físico entre os intervenientes no negócio.

Esta realidade permite que as transacções sejam efectuadas sem que se verifique qualquer contacto, garantindo assim o anonimato pessoal ao consumidor adquirente de um determinado bem e/ou serviço.

Este anonimato é também consequência da dimensão incomensurável da realidade que é a internet, dimensão que torna impossível uma monitorização de todas as operações realizadas, por forma a conseguir identificar facilmente os indivíduos intervenientes de uma certa operação comercial.

4.2.4. Mobilidade

A mobilidade permitida através do comércio electrónico aplica-se não só relativamente à realidade espacial, mas também à temporal.

O facto de podermos efectuar uma compra independentemente do horário e, bem assim, de a podermos realizar sem estarmos dependentes de uma deslocação a um estabelecimento físico, garantem ao comércio electrónico uma mobilidade que não poderá ser alcançada pelo comércio tradicional.

É ainda consequência desta característica a facilidade com que o comércio electrónico

permite a desmaterialização quer das actividades, quer dos intervenientes, ou dos bens e serviços, dada a pouca dependência aos aspectos tangíveis comuns ao mundo real, e sem importância no mundo virtual.

Esta mobilidade física e temporal permitem a agilização das transacções comerciais e, bem assim, dos processos produtivos dos bens transaccionados, garantindo assim um «aumento da velocidade dos ciclos de produção e a satisfação das necessidades dos consumidores» (Pires, 2011: 162).

4.3. Tributação do comércio electrónico

A natureza imaterial inerente ao comércio electrónico leva à criação de conflitos no momento da sua tributação, dada a desarticulação verificada na aplicação dos conceitos relativos ao comércio tradicional ao comércio electrónico.

O facto de existir um «*mercado virtual* que não está sob a dependência directa de qualquer uma das soberanias tradicionais» (Guimarães, 2001: 11)³³ é a consequência directa de tais conflitos dada a impossibilidade de aplicar, por exemplo, os conceitos de residência ou estabelecimento estável, tal como definidos para o comércio tradicional.

Neste sentido, numa transacção comercial que envolva diferentes países e, consequentemente diferentes legislações, os elementos de conexão tal como definidos em Xavier³⁴ (2010, 224) criam uma situação de indefinição quanto à sua aplicação e, naturalmente, quanto aos poderes de tributação de cada país.

Em face do exposto, a regulamentação da tributação do comércio electrónico não se afigura como uma tarefa de simples resolução, pelo que existiram, e continuam a existir, ordens de trabalho no sentido de acompanhar o desenvolvimento deste tipo de comércio e apresentar soluções face às problemáticas por si levantadas que, até aos tempos modernos,

³³ In Revista “Ciência e Técnica Fiscal – n.º 403 de 2001

³⁴ Segundo o autor, «os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes entre as pessoas, os objectos e os factos com os ordenamentos tributários» (Xavier, 2010: 224)

nenhum outro tipo de comércio tinha originado.

De entre estas tentativas de coordenação de esforços a fim de dar respostas às necessidades do comércio electrónico destacam-se principalmente as conferências internacionais a cargo da OCDE e, bem assim, as tentativas de regulamentar esta realidade por parte da União Europeia.

4.3.1. Conferências internacionais (OCDE)

O impacto das consequências do comércio electrónico junto das economias dos países teve como resposta imediata a criação de trabalhos por parte das instituições internacionais.

Numa primeira tentativa surgiram reuniões entre os membros do G7³⁵ das quais se destacam a **Conferência Ministerial sobre a Sociedade da Informação**³⁶ realizada em Bruxelas (Bélgica) em Fevereiro de 1995 e, posteriormente, a **Conferência Ministerial sobre a Informação Global**³⁷ realizada em Julho de 1997 em Bonn (Alemanha).

Dada a importância deste tema e o seu impacto junto das economias dos países, a OCDE prontamente o incluiu na sua ordem de trabalhos no sentido de acompanhar a evolução do comércio electrónico e tentar criar soluções para os problemas por si levantados.

Neste sentido, através da realização de duas conferências, a primeira em meados de Novembro do ano de 1997, em Turku, Finlândia, e a seguinte em 1998 em Otava, Canadá, a OCDE deu assim início aos seus esforços no âmbito da resolução da problemática do comércio electrónico, estabelecendo como principais objectivos, perante a sua ordem de trabalhos:

³⁵ Reunião informal composta pelos responsáveis dos países representativos das sete principais economias mundiais. Este grupo foi constituído em 1975 sendo sido inicialmente composto por seis membros apenas: Alemanha, Estados Unidos da América, França, Itália, Japão e Reino Unido. Posteriormente, em 1976, foi permitida a entrada do Canadá, dando assim origem ao denominado G7

³⁶ No original: Ministerial Conference on the Information Society

³⁷ No original: Ministerial Conference on Global Information

- Identificação das problemáticas adjacentes ao comércio electrónico, apontando soluções para as mesmas e definindo o âmbito de actuação das diversas entidades³⁸ no sentido de dar uma resposta adequada;
- Implementação de novas iniciativas e sua coordenação;
- Criação de bases consensuais entre os diversos Governos e empresas, através de princípios orientadores, originando uma estrutura de regulamentação do comércio electrónico.

4.3.1.1. Conferência de Turku

A conferência de Turku, Finlândia, realizou-se entre os dias 19 e 21 de Novembro de 1997, tendo sido organizada por diversas entidades, das quais se destacam os papéis da OCDE, dos Governos da Finlândia e do Japão e, bem assim, da Comissão Europeia.

O tema definido para este evento centrou-se sob a designação: “Desmantelar as barreiras do comércio electrónico global”³⁹, e contou com um vasto leque de participantes de todos os pontos do mundo, representantes quer dos sectores públicos, quer dos sectores privados, demonstrando assim a sua crucial importância para as economias nacionais.

4.3.1.1.1. Objectivos

Segundo as palavras introdutórias proferidas por Etienne Gorog (OECD, 1998), Vice-

³⁸ Estas entidades e os seus campos de actuação são identificados no relatório da Conferência de Turku:

- United Nations Commission on International Trade Law (UNCITRAL): revisão da legislação comercial e da assinatura electrónica;
- World Intellectual Property Organisation (WIPO): actuação na área dos direitos de propriedade intelectual;
- World Wide Web Consortium (W³C): regulamentação da internet através da criação de protocolos tecnológicos;
- World Trade Organisation (WTO) – em português Organização Mundial do Comércio (OMC) – actuação no âmbito da criação de acordos na área das telecomunicações; e
- World Customs Organisation (WCO): Simplificação dos procedimentos alfandegários

³⁹ Tradução livre. No autor: “Dismantling the barriers to global electronic commerce”

Presidente da IBM *Consulting Group* e Presidente do Comité para Políticas de Informação, Computadores e Comunicação do BIAC (*Business and Industry Advisory Committee*), o objectivo principal desta Conferência centrava-se no alcançar de um consenso entre empresas e governos acerca da forma de desenvolver o comércio electrónico sem esquecer os interesses dos consumidores⁴⁰.

Neste sentido foram estabelecidos como principais objectivos a alcançar, segundo a ordem de trabalhos definida:

- Definição dos princípios gerais necessários ao crescimento global do comércio electrónico;
- Discussão de abordagem com vista à resolução dos problemas identificados nas áreas de intervenção definidas;
- Identificação das organizações capazes de desenvolver e implementar tais soluções (ver nota de rodapé n.º 35).

4.3.1.1.2. Propostas apresentadas

As propostas apresentadas no decurso desta conferência ostentam como ponto de convergência o facto de concordarem quanto à necessidade de estabelecer um sentido de cooperação internacional, por forma a garantir a coordenação entre os diversos Estados intervenientes.

São exemplo desta ideologia as declarações proferidas por Hirofumi Kawano, Ministro Japonês do Comércio Internacional e da Indústria (MITI⁴¹), apontando para a necessidade da criação de uma estrutura internacional capaz de dar resposta às necessidades inerentes à economia digital⁴² (OCDE, 1998:35). Neste discurso é ainda de salientar o facto de terem sido abordadas questões relativas à carência da existência de regras para a regulação das

⁴⁰ Tradução livre. No original: «The objective of the Conference, noted Mr. Gorog, was to reach a consensus between business and government on how to develop electronic commerce without forgetting consumers' interests.» (OECD, 1998:25)

⁴¹ Sigla em inglês correspondente a: Ministry of International Trade and Industry

⁴² Tradução livre. No autor: «digital economy»

transacções comerciais, à «criação de um novo sistema de direitos de propriedade intelectual»⁴³ (ibid.), a necessidade de garantir a segurança das operações comerciais e, bem assim, de proteger as informações e privacidade de cada indivíduo.⁴⁴

No discurso de Martti Ahtisaari, Presidente da República da Finlândia, é também reforçada a ideia da importância de garantir uma cooperação estratégica internacional quanto ao tratamento das informações pessoais dos envolvidos nas operações comerciais, tendo sido referido que, «para evitar que as regras de privacidade de cada Estado se tornem num obstáculo [ao desenvolvimento do comércio electrónico], seria aconselhável que se alcançasse um acordo internacional neste âmbito»⁴⁵ (ibid.: 33).

Por sua vez Etienne Grog, em nome do BIAC, elencou uma lista de nove princípios que este organismo considera como cruciais para o desenvolvimento do comércio electrónico. Entre estes princípios merece destaque o facto de ser defendido que:

- Como resposta às forças do mercado, a liderança do desenvolvimento do comércio electrónico deve pertencer ao sector privado⁴⁶;
- «A intervenção do Governo, quando necessária, deve promover um ambiente jurídico internacional estável e proteger os interesses do sector público. Tal intervenção não deve ser maior do que é essencial e deve ser flexível, transparente e tecnologicamente neutra.»⁴⁷ (ibid.: 34);

⁴³ Tradução livre. No autor: «establishing a new system of intellectual property rights»

⁴⁴ Hirofumi Kawano referiu-se a diversos princípios necessários à resolução de questões no âmbito da “economia digital”. Nesta abordagem apenas foram referidos os de maior relevância para o presente trabalho (vide OECD, 1998:35).

⁴⁵ Tradução livre. No autor: « To prevent different national privacy rules becoming an obstacle, it would be advisable to reach international agreement on privacy protection.»

⁴⁶ De acordo com as palavras do autor « The development of electronic commerce should be led primarily by the private sector in response to market forces» (OECD, 1998:34)

⁴⁷ Tradução livre. No autor: «Government intervention, when necessary, should promote a stable, international legal environment and protect public sector interests. Such intervention should be no more than is essential and should be flexible, transparent and technologically neutral»

- «Face à natureza global do comércio electrónico, as políticas governamentais para si vocacionadas devem garantir a coordenação e compatibilidade a nível internacional, facilitando a interoperabilidade.»⁴⁸ (ibid.)

Adicionalmente, e tomando talvez um lugar de destaque face à sua importância, foi ainda defendida a ideia de que a política fiscal deve seguir as regras estabelecidas e internacionalmente aceites, garantindo um impacto neutro⁴⁹ e, não menos importante, que o «acesso ao comércio electrónico deve ser acompanhado por um mercado competitivo e livre»⁵⁰ (ibid.).

Cabe ainda destacar a ideia transmitida pelo conselheiro do Presidente dos Estados Unidos da América, Ira Magaziner que, fazendo uma analogia às implicações que a Revolução Industrial teve sobre o emprego, defende a necessidade de os Governos permitirem a eliminação das barreiras ao desenvolvimento do comércio electrónico, mesmo que o emprego saia afectado - «milhões de empregos serão perdidos, mas milhões serão criados»⁵¹ (ibid.: 26).

4.3.1.1.3. Conclusões

A conferência de Turku ficou caracterizada por ter servido como um ensaio com vista à realização da conferência em Otava no ano seguinte (ver ponto 4.2.1.2.).

Contudo, esta verificou-se proveitosa relativamente à definição do caminho a ser seguido com vista à resolução dos problemas relacionados com o comércio electrónico e, bem

⁴⁸ Tradução livre. No autor: «In recognition of the global nature of e-commerce, government policies that affect it should be internationally co-ordinated and compatible and those policies should facilitate interoperability.»

⁴⁹ É referido pelo autor que: « Taxation should be revenue-neutral, consistent with established, internationally accepted practices, and administered in a non-intrusive manner. » (OECD, 1998: 34)

⁵⁰ Tradução livre. No autor: Access to electronic commerce systems should be pursued through an open and competitive market. » (OECD, 1998: 34)

⁵¹ Tradução livre. No autor: « Millions of jobs will be lost, but millions more will be created. » (OECD, 1998: 26)

assim, quanto à estrutura que este deve seguir.

Conforme Michael Binder (OCDE, 1997: 43), Vice-Ministro Adjunto da Indústria do Canadá, as principais conclusões retiradas desta conferência que criam uma boa perspectiva relativamente ao trabalho a ser desenvolvido, centram-se na necessidade da criação de regulamentação específica com vista à protecção da privacidade dos utilizadores, no desenvolvimento de protocolos no campo das assinaturas digitais e, bem assim, quanto à sua autenticação.

Especificamente quanto às questões fiscais, Binder conclui ainda que é de extrema importância, «em termos fiscais, a implementação de protocolos internacionais»⁵² (ibid.).

Por outro lado, foi consensual que «nenhum país a actuar sozinho poderá resolver os problemas tributários [levantados pelo comércio electrónico], e muitos oradores expressaram que a OCDE é a organização indicada para combater tais problemas»⁵³.

Tal desafio foi aceite por parte da OCDE que, neste sentido, comprometeu-se a: «

- Criar um fórum na Internet, como uma espécie de grupo de discussão virtual aberto a todas as partes interessadas;
- Envolver o sector empresarial em discussões de trabalho relativas a questões relacionadas com os impostos indirectos, questões de *compliance* e tratados fiscais;
- Preparação de princípios orientadores de tributação do comércio electrónico, por parte do Comité para os Assuntos Fiscais da OCDE, com vista à sua discussão na conferência de Otava; e
- Estabelecer uma observação crítica quanto às necessidades apresentadas pelas Administrações Fiscais para se adaptarem a este novo ambiente.»⁵⁴ (OCDE,

⁵² Tradução livre. No autor: « in taxation, it may be possible to implement international protocols» (ibid.: 43)

⁵³ Tradução livre. No autor: « “no one country acting alone can resolve the taxation issues, and many speakers have singled out the OECD as the organisation to tackle these problems.”» (ibid.: 44)

⁵⁴ Tradução livre. No autor:«

- to create an Internet forum, as a sort of virtual discussion group open to all interested parties;

(continuação da notas de rodapé)

1997:44)

É então correcto afirmar que a importância destes trabalhos passou pela identificação das principais problemáticas relacionadas com o tema do comércio electrónico, estabelecendo bases de trabalho para a criação de uma estrutura com vista à sua regulamentação e preparando novas discussões a serem abordadas aquando da conferência de Otava.

4.3.1.2. Conferência de Otava

A realização da Conferência de Otava, Canadá, ocorreu entre os dias 7 e 9 de Outubro de 1998 no sentido de dar continuidade aos trabalhos iniciados aquando da conferência de Turku, Finlândia.

Este evento contou com a participação dos países membros da OCDE, de observadores de países externos à OCDE, isto é, países não membros e, bem assim, de representantes de diversas organizações, apresentando o tema “Um Mundo sem Fronteiras: Concretizar o Potencial do Comércio Electrónico Mundial”⁵⁵.

4.3.1.2.1. Princípios Fiscais

No decurso desta conferência o Comité para os Assuntos Fiscais da OCDE deu a conhecer um relatório intitulado de “Comércio Electrónico: Condições gerais de tributação”⁵⁶ que, estabelecendo uma analogia aos princípios fiscais aplicados ao comércio tradicional, identificou também quais os princípios a ter em conta aquando da tributação do comércio electrónico.

-
- to engage the business sector in a series of working dialogues, particularly on consumption taxes, compliance issues and tax treaties;
 - to give a mandate to OECD’s Committee on Fiscal Affairs to prepare guidelines for the taxation of electronic commerce that could be endorsed by Ministers in Ottawa;
 - to have that committee look at how tax administrations need to adapt to this new environment.» (OECD, 1998: 44)

⁵⁵Tradução livre. No autor: «A Borderless World: Realizing the potential of Electronic Commerce» (OECD, 2001: 10)

⁵⁶ Tradução livre. No autor: «Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions» (ibid.: 43)

De acordo com este relatório, é importante garantir que as implicações fiscais do comércio electrónico salvaguardem o cumprimento dos princípios da **neutralidade**, da **eficiência**, da **certeza e simplicidade**, da **eficácia e equidade** e da **flexibilidade**.

Quanto ao princípio da **neutralidade**, torna-se essencial acautelar um tratamento fiscal neutro e semelhante entre as realidades inerentes ao comércio electrónico e ao comércio tradicional, garantindo assim que a fiscalidade não se torna num factor preponderante no acto de decisão pela escolha de um produto. Deve ainda ser garantido um tratamento idêntico para os contribuintes que realizem operações de carácter semelhante.

Um outro ponto identificado como crucial trata-se da redução e manutenção de baixos custos relacionados com as obrigações tributárias dos contribuintes e, bem assim, da administração fiscal – princípio da **eficiência**.

Adicionalmente, «as regras fiscais devem ser claras e de simples entendimento, permitindo assim a antecipação das consequências fiscais de uma operação por parte dos contribuintes, tais como saber quando, onde e como o imposto deverá ser considerado»⁵⁷, a observação destas características garantem o cumprimento dos princípios identificados por **certeza e simplicidade**.

A conjugação dos princípios da **eficácia e equidade**, como definidos no relatório, visam garantir que, com a aplicação das regras tributárias à realidade do comércio electrónico, as situações idênticas devem sofrer um tratamento idêntico, minimizando assim o risco à evasão e fraude fiscal que, por sua vez, comprometeriam o princípio da eficácia dado que o objectivo da tributação em maximizar as receitas fiscais não seria alcançado.

Por sua vez, «os sistemas fiscais devem ser flexíveis e dinâmicos, por forma a assegurar o acompanhamento do ritmo de desenvolvimento tecnológico e comercial»⁵⁸ – Princípio da

⁵⁷ Tradução livre. No autor: «The tax rules should be clear and simple to understand so that taxpayers can anticipate the tax consequences in advance of a transaction, including knowing when, where and how the tax is to be accounted» (OECD, 2001: 10)

⁵⁸ Tradução livre. No autor: «The systems for taxation should be flexible and dynamic to ensure that they keep pace with technological and commercial developments» (ibid.)

flexibilidade.

4.3.1.2.2. Estrutura Fiscal

Os trabalhos realizados no âmbito da Conferência de Otava permitiram a elaboração de uma estrutura base representativa das questões cruciais a considerar para a tributação dos rendimentos derivados do comércio electrónico.

A implementação desta estrutura ficaria a cargo das diversas administrações fiscais, garantindo assim a integração de tais princípios de uma forma globalizada.

Neste sentido, segundo consta do relatório apresentado pelo Comité da OCDE para os Assuntos Fiscais, a composição da referida estrutura fiscal é garantida pelos seguintes elementos:

- **Apoio ao contribuinte⁵⁹:** o objectivo neste campo prende-se com o aproveitamento, por parte das administrações fiscais, dos avanços tecnológicos aplicando-os à sua realidade, por forma a garantir um serviço de apoio ao contribuinte com um grau de melhoria contínuo.
- **Necessidades da administração fiscal no campo da identificação e informação:** as autoridades tributárias devem assegurar o acesso a informações fidedignas, proporcionando assim a identificação dos contribuintes e a obtenção das informações relevantes para as suas relações.⁶⁰
- **Obtenção e controlo das receitas tributárias:** os países devem garantir que os sistemas adoptados internamente relativamente ao controlo e obtenção das receitas fiscais se encontram apropriados. Adicionalmente deve ser garantido o desenvolvimento de mecanismos internacionais.
- **Impostos sobre o consumo:** as regras de tributação aplicáveis devem seguir o

⁵⁹ Tradução livre. No autor: «taxpayer service» (ibid.: 231)

⁶⁰ Segundo as palavras do autor: «Revenue authorities should maintain their ability to secure access to reliable and verifiable information in order to identify taxpayers and obtain the information necessary to administer their tax system» (OECD, 2001: 231)

princípio da tributação no destino⁶¹. Adicionalmente, no tratamento dos «produtos digitalizados»⁶², deve ser tido em consideração que os mesmos não devem ser tratados como se de fornecimento de bens se tratasse, pelo que os países devem considerar, para estes casos, a aplicação do *reverse-charge*.

- **Tratados fiscais e cooperação internacional:** uma vez que as regras inerentes ao comércio tradicional devem ser transpostas para o comércio electrónico, torna-se crucial a clarificação do âmbito de aplicação da Convenção Modelo da OCDE na tributação dos rendimentos do comércio electrónico.

4.3.1.2.3. *Conclusões*

A dimensão do comércio electrónico apresenta-se como uma realidade à escala global. Desta forma é importante garantir que o seu tratamento é realizado segundo uma perspectiva global, onde a interacção das legislações de cada país garantam um tratamento fiscal justo e neutro.

A verificação deste objectivo deverá ser garantida através do esforço conjunto dos diversos Governos e dos sectores empresariais intervenientes na economia, uma vez que todas as decisões tomadas terão um impacto considerável junto dos mesmos.

Assim, dadas as potencialidades reconhecidas ao comércio electrónico, perspectivando-lhe um impacto relevante no desenvolvimento do comércio e conseqüente crescimento económico à escala mundial, a cooperação internacional no campo da regulamentação deste tema toma uma importância crucial.

Neste sentido os diversos Governos deverão garantir tal cooperação internacional e, não menos importante, promover o contacto interno entre os diversos agentes económicos por forma a proporcionar o desenvolvimento de normas e mecanismos (transparentes e neutros) capazes de garantir um clima de desenvolvimento ideal ao crescimento do comércio electrónico.

⁶¹ É descrito no relatório citado que: «Rules for the consumption taxation of cross-border trade should result in taxation in the jurisdiction where consumption takes place [...]» (ibid.)

⁶² O autor utilizou a expressão «digitised products» (ibid.) para se referir a tais produtos

4.4. Regulação do comércio electrónico

No quadro comunitário tem-se vindo a verificar a tentativa de criação de normas que regulamentem o comércio electrónico e todos os conceitos a si inerentes, desde a facturação electrónica, à assinatura, moedas e pagamentos electrónicos, ou até aos dados pessoais dos utilizadores deste tipo de operações.

A emanação de tais normas apresenta uma maior relevância no tratamento fiscal ao abrigo dos impostos indirectos, especificamente do IVA, pelo que a abordagem efectuada a este processo verificado no seio da União Europeia apenas será indicativo das principais ocorrências, não pretendendo explorar todos os diplomas divulgados até ao presente.

4.4.1. União Europeia

As iniciativas levadas a cabo no espaço Europeu no sentido de regulamentar o comércio electrónico foram iniciadas em 1997, das quais merece destaque a Comunicação datada de 15 de Abril de 1997 da Comissão Europeia ao Parlamento Europeu, ao Conselho, ao Comité Económico e Social e ao Comité das Regiões, sob o desígnio de COM (97) 157.

Este documento pretendeu apresentar uma solução europeia para esta questão, destacando como principais elementos da iniciativa (COM (97) 157):

- «Promover a tecnologia e a infra-estrutura necessárias para garantir a competitividade do sector europeu do comércio electrónico e criar estruturas que ofereçam sistemas de acesso eficazes para os utilizadores actuais e potenciais»;
- «Tirar proveito do mercado único, garantindo um quadro regulamentar coerente para o comércio electrónico na Europa e em mercados mundiais mais amplos»;
- «Contribuir para a criação de um ambiente comercial favorável ao comércio electrónico, através da promoção das competências adequadas e da sensibilização dos consumidores e da indústria para as oportunidades oferecidas pelo comércio electrónico»; e
- «Procurar obter um consenso mundial a partir de uma posição comum europeia para garantir uma participação efectiva na actual cooperação e negociação internacional».

As questões referidas neste documento vêm ao encontro das preocupações identificadas pela OCDE, dos quais se destaca a importância de garantir que as normas fiscais a aplicar aos rendimentos do comércio electrónico se apresentam neutras e justas, evitando assim ao máximo distorções provocadas pelo factor fiscal e, conseqüentemente, uma propensão à evasão fiscal.

Não obstante tais preocupações, o documento adverte ainda para a necessidade de se proceder a uma análise cuidada no âmbito de aplicação dos conceitos relativos à *residência* e, bem assim, à *fonte* de um rendimento.

No que respeita à fiscalidade indirecta, a Comissão Europeia, através da Comunicação COM (1998) 374, estabeleceu seis linhas orientadoras com o objectivo de estabelecer a sua regulamentação.

De acordo com a **primeira linha orientadora**, é estabelecido que **não serão criados novos impostos** no sentido de suprir o quadro de tributação relativo ao comércio electrónico. Por outro lado, os impostos já em vigor, especificamente o IVA, serão adaptados por forma a dar resposta às necessidades tributárias desta realidade.

A **segunda linha orientadora** estabelece que a comercialização de um «produto digitalizado»⁶³, não deve ser considerada, para efeitos de IVA, como uma transmissão de um bem, mas sim como uma prestação de serviços.

Dada a importância do princípio da *neutralidade*, a **orientação 3** referido neste documento sublinha para a necessidade de o mesmo ser garantido. O objectivo prático desta linha orientadora é estabelecer que, independentemente da forma do bem/serviço, isto é, se se trata de um bem/serviço normal ou de um bem/serviço prestado via electrónica, se o mesmo for introduzido ao consumo na União Europeia (UE), este deverá ser alvo de tributação na UE. Adicionalmente estabelece que no caso dos serviços prestado por entidades residentes na UE e consumidos fora desta não deverão ser alvo de tributação em sede de IVA no espaço Europeu, podendo aquele montante ser passível de dedução.

⁶³ Vide nota 62

A **orientação 4** identificada pela Comissão pretende garantir um carácter de simplicidade na relação entre os consumidores e a Administração Fiscal, criando processo simples.

A tributação dos rendimentos provenientes do comércio electrónico deverá ser garantida e corroborada através dos sistemas de controlo existentes no sistema fiscal. Esta questão é referida na **orientação 5**, sob o título de “Garantir o controlo e cumprimento da lei”.

Por fim, na **orientação 6**, encontram-se referências à questão da facturação electrónica. Segundo esta orientação, a substituição do suporte físico pelo suporte digital deve ser permitido para efeitos de IVA para as operações realizados no seio da UE.

Adicionalmente, por forma a garantir uma harmonização das regras referentes à facturação electrónica aplicadas dentro da UE às entidades não residentes neste espaço económico, os Governos devem garantir procedimentos de cooperação no sentido de desenvolver tais pretensões.

Não obstante, esta orientação prima ainda pela referência à necessidade de as administrações fiscais garantirem que o cumprimento das obrigações tributárias dos contribuintes pode ser efectuado utilizando processos informáticos, facilitando assim o binómio da relação contribuinte-estado.

Posteriormente verificou-se uma disposição por parte da União Europeia em legislar acerca desta temática, contudo o seu âmbito resume-se à colmatação e aperfeiçoamento de questões intrínsecas ao comércio electrónico⁶⁴, não apresentando relevância para o seu desenvolvimento no decurso deste trabalho.

4.4.2. Portugal

Os actos legislativos no âmbito do comércio electrónico verificados em Portugal têm sido, na sua grande maioria, transposições para o direito interno das disposições emanadas pela União Europeia.

⁶⁴ Considere-se na extensão deste conceito, para além do comércio electrónico por si, todos os elementos dependentes do mesmo, tais como a facturação electrónica, os pagamentos electrónicos, a moeda electrónica, a assinatura electrónica e os dados pessoais

O primeiro passo para esta adopção verificou-se com a Resolução do Conselho de Ministros n.º 119/97, de 14 de Julho, documento que serviu para a transposição das bases gerais da reforma fiscal para o século XXI.

Contudo, foi com a Resolução do Conselho de Ministros n. 115/98, de 1 de Setembro, através da criação da Iniciativa Nacional para o Comércio Electrónico (INCE), que se definiu como objectivo o desenvolvimento de um quadro legislativo e regulamentar propício ao desenvolvimento do comércio electrónico.

No âmbito da regulamentação da facturação electrónica, verificou-se de extrema importância a introdução do Decreto-Lei n.º 375/99, de 18 de Setembro, que estabeleceu a equiparação deste documento com o documento físico. Contudo, no ano de 2003, através do Decreto-Lei n.º 256/2003, de 21 de Outubro, este documento foi revogado.

Relativamente ao INCE, aprovado através da Resolução do Conselho de Ministros n.º 94/99, de 29 de Julho, cabe ainda referir o conjunto de princípios por si referidos e considerados como preponderantes ao desenvolvimento do comércio electrónico.

Tais princípios encontram-se em consonância com as conclusões retiradas das convenções realizadas pela OCDE relativas ao comércio electrónico, definindo que, para o desenvolvimento do comércio electrónico em Portugal é necessário que:

1. O desenvolvimento do comércio electrónico assente sob a iniciativa privada;
2. Sejam eliminadas barreiras que impeçam o seu desenvolvimento através da criação de um quadro regulamentar e jurídico adaptado à realidade do comércio electrónico;
3. Seja garantido o acesso livre à internet, isto é, sem qualquer censura;
4. Promover o desenvolvimento de iniciativas privadas no âmbito do comércio electrónico;
5. Garantir que os actos tributários aplicados ao comércio electrónico não promovem a distorção do mercado, isto é, garantir a não discriminação das regras fiscais.

Cabe ainda referir que, relativamente à questão da não discriminação, o Governo português, durante a Conferência Ministerial de Bona realizada entre os dias 6 e 8 de Julho

de 1997, defendeu o princípio da não criação de novos impostos a fim de tributar o comércio electrónico e, bem assim, a não aplicação de taxas discriminatórias a operações desta natureza.

Em face do exposto, uma vez que a aplicação das disposições fiscais à realidade que é o rendimento gerado através do comércio electrónico se apresenta crucial à sua compreensão, iremos, de seguida, efectuar uma abordagem das questões práticas levantadas por este tema, quer relativamente à tributação dos rendimentos à luz dos impostos directos (IRC), quer dos impostos indirectos (IVA).

5. Alternativas à tributação do comércio electrónico

O comércio electrónico, apesar das suas características específicas, assenta num objectivo comum relativamente ao comércio tradicional, pois trata-se de comércio, na sua forma mais simples.

As especificidades inerentes a esta nova forma de comercializar, onde o conceito tradicional de espaço é transviado e as barreiras físicas anuladas, criam sérios problemas no momento da aplicação dos conceitos e formas intrínsecas ao comércio tradicional à sua realidade.

Uma vez que o comércio electrónico é parte integrante da economia, a fiscalidade prontamente apresentou várias alternativas no sentido de oferecer soluções relativamente à problemática da tributação desta realidade, segundo Pires (2011), actualmente são conhecidas três alternativas distintas:

5.1. A não tributação ou tributação privilegiada do comércio electrónico

A tributação do comércio electrónico é sem dúvida uma questão de extrema sensibilidade, na medida em que qualquer medida tomada deve garantir um tratamento justo e em linha com o tratamento dado ao comércio tradicional, cumprindo com os princípios definidos no ponto 3.1.1. deste trabalho.

Esta alternativa pode ser analisada através da desagregação das duas realidades aqui prevista: a não tributação do comércio electrónico e a tributação privilegiada do mesmo.

5.1.1. Não tributação do comércio electrónico

Na defesa desta teoria é possível verificar posições que consideram que a criação de uma zona livre de tributação⁶⁵ poderia ser a forma ideal para tratar o comércio electrónico.

⁶⁵ Posição defendida por Peter Schirmer, Kevin O'Neil e Michael Childress no artigo "*The Internet as a virtual tax-free zone: implications for the state budget*" [Consult. 05 Jun. 2012]. Disponível em: http://www.e-archives.ky.gov/pubs/LPRC/Collecting_Taxes.pdf

Contudo, esta solução apresenta-se impraticável na medida em que estabeleceria um tratamento discriminatório face ao comércio tradicional, ou seja, violando o princípio da neutralidade, garantindo o favorecimento deste tipo de transacções face às transacções tradicionais.

Esta teoria não teve grande aceitação por parte da comunidade científica dada a sua insustentabilidade, pelo que Pires (2011: 280) identifica quatro razões que justificam a necessidade de tributar o comércio electrónico: «a equidade/igualdade/justiça tributária, a capacidade contributiva, a integridade do sistema fiscal e a neutralidade fiscal».

O comércio electrónico é uma consequência da adaptação do comércio tradicional às novas tecnologias e formas de comunicação, pelo que partilham dos mesmos objectivos. Neste sentido torna-se crucial que o tratamento fiscal dado ao comércio electrónico não viole os princípios da equidade/igualdade/justiça tributária, daí uma razão para que o mesmo seja sujeito a tributação, tal como se verifica no comércio tradicional.

O cumprimento dos restantes pontos definidos em Pires (2011) encontra-se em linha com o objectivo de não distorção da realidade económica, dado que nenhuma norma fiscal deve garantir um tratamento mais favorável de uma situação em detrimento do prejuízo de uma outra situação.

É portanto largamente consensual que «o comércio electrónico deve ser tributado» (Pires, 2011: 280), posição seguida também pelo Doutor Vasco Branco Guimarães que, num artigo publicado na Revista “Ciência e Técnica Fiscal” defende que «o comércio electrónico não deveria ser isento de tributação (directa e indirecta) [...]» (Guimarães, 2001: 22).

5.1.2. Tributação privilegiada do comércio electrónico

A temática relativa à sujeição do comércio electrónico a um regime privilegiado de tributação surge em consequência da questão da moratória fiscal, vigente nos Estados Unidos da América, em relação à tributação deste tipo de comércio

A implementação desta forma de tributação teve como principal objectivo «o auxílio ao desenvolvimento do comércio electrónico» (Pires, 2011: 283), uma vez que se trata de uma nova forma de comércio que está a dar os primeiros passos na economia – argumento que,

segundo a autora, «não vingam», uma vez que as principais razões capazes de proporcionar tal desenvolvimento não derivam da fiscalidade, mas sim da adaptação desta forma de comércio às necessidades do seu público-alvo.

Uma outra razão defensora de tal solução prende-se com o facto da «externalidade positiva» (ibid.) inerente à utilização da internet que, dada a sua rápida expansão e incrível potencialidade, permite que «quanto maior for o número de participantes na rede, maior poderá ser o benefício gerado pelo aumento do potencial disponibilizado para comunicação e informação» (ibid.), presenteando a fiscalidade com o papel de incentivar o aumento de tal benefício, desta forma através do tratamento preferencial concedido. Contudo, o contra-argumento apresentado aponta para uma outra perspectiva, as externalidades negativas que daí surgem, tais como, por exemplo, o congestionamento dos sistemas digitais.

Por fim, os últimos argumentos identificados pela autora citada referem-se ao facto do comércio electrónico ser sensível aos aspectos fiscais, teoria não comprovada e, portanto liminarmente rejeitada, e adicionalmente, à demanda por um «nível óptimo de tributação» (ibid.).

Não obstante tais argumentos, tal solução não encontrou uma plena aceitação internacional, não se verificando uma adaptação generalizada desta solução por parte dos Estados.

Em termos práticos da aplicação desta solução verificou-se por parte dos EUA, em 1998, o surgimento do *The Internet Tax Freedom Act*, que proibiu a existência de «tributos múltiplos e discriminatórios» (ibid.: 282) e, adicionalmente, a criação de novas formas de tributação a aplicar ao comércio electrónico.

Este regime sofreu ao longo dos anos vários actos prorrogativos, sendo que em 2007 o mesmo foi prorrogado até 2014.

Em conclusão, os argumentos apresentados pró tratamento preferencial resultam de uma análise na «óptica do consumo e dos seus fins» (ibid.: 286), não representando uma análise fidedigna das realidades a partir do ponto de vista da fiscalidade.

5.2. Bit Tax

O modelo *Bit Tax* surgiu em meados da década de 1990 e foi desenvolvido por Arthur

Cordell e T. Ran Ide.

A base de tributação preconizada por esta solução admite a utilização de medição dos *bits*⁶⁶ como ponto de partida para a aplicação das regras tributárias.

Segundo este método, quanto maior se verificar o nível de *bits* transferidos numa determinada operação, maior o nível de tributação a que a mesma se encontraria sujeita.

Uma das principais vantagens inerentes a este modelo, enunciada por Courinha (2001), centra-se na possibilidade de, uma vez que a aplicação deste mecanismo abrangeria qualquer operação realizada na internet, evitar a erosão da base tributável relativamente a este tipo de comércio.

Em contraposição, uma vez que a tributação através desta solução se centra na medição dos bits de uma determinada transacção, e conhecendo as potencialidades inerentes aos meios digitais, poderiam surgir mecanismos capazes de reduzir potencialmente o tamanho dos ficheiros partilhados, diminuindo assim o volume de *bits* transferidos perante aquela operação e, conseqüentemente, diminuir a base tributável da mesma. Este seria um exemplo claro quanto à violação do princípio da neutralidade, factor este que contribui para a não-aceitação desta alternativa.

É ainda importante referir que, das várias posições analisadas relativamente a esta questão, todas se referem quanto à limitação desta solução ao tributar uma determinada operação sem atender à natureza nem ao valor do bem transaccionado, focando-se apenas na quantidade de informação transferida, o que leva à conclusão que não se trata de um meio de tributar uma operação económica, mas sim a utilização dos meios informáticos.

5.3. A residência e a fonte como base da tributação do comércio electrónico

Uma vez que as respostas dadas ao problema da tributação do comércio electrónico preconizavam alternativas extremistas, não criando consenso acerca da sua adopção por

⁶⁶ Unidade de informação que pode ser armazenada ou transmitida através dos sistemas de informação

parte dos intervenientes políticos, a adaptação dos conceitos tradicionais de tributação à realidade trazida pelo comércio electrónico verificou-se como sendo a solução de maior validade.

Contudo, a adopção desta solução expõe defensores de que a aplicação dos conceitos tradicionais a esta realidade apresenta respostas adequadas às necessidades de tributação, enquanto que, por outro lado, existe uma vertente que defende a necessidade de criar novas regras que permitam determinar os elementos de conexão referentes ao comércio electrónico.

As justificações para a primeira posição centram-se na evolução histórica dos conceitos inerentes ao comércio tradicional, evocando o seu carácter “mutativo” e adaptativo face às alterações verificadas durante a evolução do comércio tradicional.

O argumento exposto defende que, uma vez que se verificou anteriormente a adaptação de tais conceitos às realidades posteriores, permitindo o bom funcionamento dos sistemas fiscais, estes conceitos irão certamente adaptar-se a esta nova realidade, garantindo igualmente o bom funcionamento do sistema.

Por outro lado, os defensores da criação de novas regras transmitem a necessidade de emanar novos conceitos por forma a completar o âmbito de aplicação dos já existentes, alargando assim o seu alcance, adaptando-os às novas realidades trazidas pelo comércio electrónico.

Neste sentido, «pode mesmo afirmar-se que esta é uma necessidade [criação de novas regras adaptadas à realidade do comércio electrónico] para que ocorra a manutenção das regras tradicionais [...]» (Pires, 2011: 302).

6. Implicações práticas

6.1. Tributação indirecta (IVA)

As bases de construção para uma Comunidade no seio da Europa, actualmente denominada por União Europeia, tiveram como ponto fundamental a pretensão de eliminar as barreiras físicas existentes entre os diversos países integrantes, isto é, as fronteiras económicas de cada Estado, dando lugar a um mercado interno comum.

Ora, a execução desta ideia só seria possível após uma harmonização fiscal ao nível dos impostos indirectos (entre outras medidas), por forma a eliminar o carácter de barreira à livre circulação por si estabelecido, na medida da possibilidade de considerar tais tributos como direitos aduaneiros.

Neste sentido, o normativo adoptado por cada um dos países comunitários encontra-se em consonância com a legislação da União Europeia, não existindo grande disparidade entre as disposições individuais de cada Estado Membro e o normativo comunitário, garantindo uma harmonização ao nível Europeu relativamente à tributação em sede do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA).

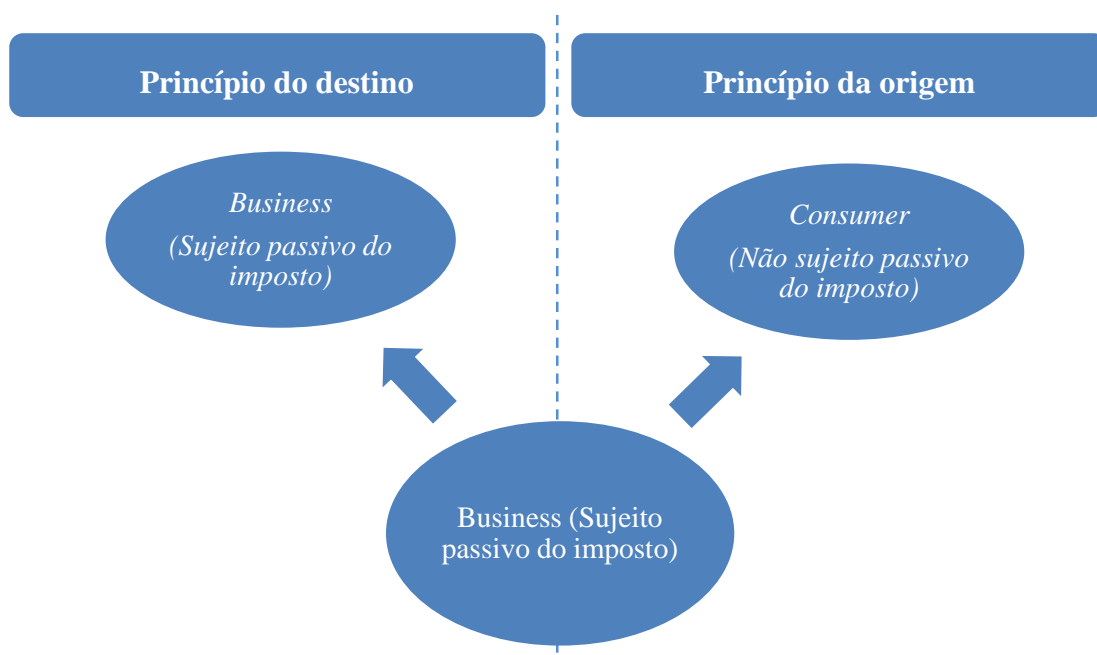
6.1.1. Regra geral

A aplicação das disposições previstas no Código do IVA (CIVA) tem por base a prévia distinção da operação comercial, de forma a verificar se se trata de uma transmissão de bens ou de uma prestação de serviços.

Esta classificação torna-se essencial na medida em que, tendo em conta a natureza da operação, serão aplicados diferentes princípios quanto à sua tributação.

Segundo a regra geral aplicável, ver Quadro 6.1., tratando-se de uma transmissão de bens, poderão ser aplicados, ainda que não cumulativamente, os princípios do destino ou da origem, caso o adquirente seja um sujeito passivo do imposto ou um consumidor final, respectivamente.

Quadro 6.1. Tributação do comércio electrónico em sede de IVA – regra geral



No que respeita às prestações de serviços, os princípios aplicáveis verificam-se análogos pelo que, caso estejamos perante uma operação realizada entre dois sujeitos passivos do imposto, o princípio aplicado será o do destino e, por outro lado, caso a relação comercial seja estabelecida entre um sujeito passivo do imposto e um não sujeito passivo, o princípio aplicável será o da origem (ver Quadro 6.1.).

Em face do exposto, é possível aferir quanto à necessidade de conhecer a localização quer da operação em si, quer dos seus intervenientes, por forma a garantir a correcta aplicação dos princípios enunciados.

Contudo, uma vez que das principais características do comércio electrónico⁶⁷ são a sua imaterialidade e, bem assim, o anonimato que este proporciona aos agentes económicos, a verificação das localizações inerentes àquela operação comercial não se afigura uma tarefa fácil.

⁶⁷ Vide ponto 4.2. A problemática do Comércio electrónico

Por outro lado, de acordo com o CIVA, para efectuar a tributação dos rendimentos é ainda necessário classificar a operação entre transmissão de bens ou prestação de serviços, sendo a sua principal característica distintiva a materialidade do objecto transaccionado.

De uma forma geral, considerando os conceitos presentes nos artigos 3.º e 4.º do CIVA, transmissão de bens e prestação de serviços, respectivamente, se se tratar de uma transacção relativa a bem palpável, estaremos perante uma transmissão de bens, caso o objecto transaccionado apresente uma natureza imaterial, será então considerado uma prestação de serviços.

Deste modo, analogamente aos conceitos de comércio electrónico constantes no ponto **2.2.2.3.** do presente trabalho, podemos relacionar o conceito de comércio electrónico *online* às prestações de serviços, dada a imaterialidade característica à totalidade do processo e, por sua vez, o comércio electrónico *offline* às transmissões de bens, uma vez que existe uma natureza palpável naquela relação comercial, traduzida pela entrega de um bem físico ao adquirente.

Uma vez que o comércio electrónico *offline* não representa mais do que uma transacção de um bem proporcionado através dos meios digitais, a abordagem prática neste trabalho centrar-se-á na tributação do comércio electrónico *online*, dada a sua especificidade e características próprias.

6.1.1.1. Comércio electrónico offline

A tributação do comércio electrónico *offline*, tal como supramencionado, é efectuada segundo as regras aplicáveis às transmissões de bens, dada a natureza palpável do bem transaccionado.

Neste tipo de operações a Internet surge apenas como uma ferramenta de intermediação entre o adquirente e o comerciante, cabendo aos serviços tradicionais de transporte (quer sejam os serviços de correio ou empresas especializadas em entregas, por exemplo) a entrega do bem transaccionado, bem este que se apresenta material.

Desta forma, de acordo com as disposições previstas no Código do IVA, a localização destas operações é determinada de acordo com os números 1 a 3, inclusive, da redacção dada pelo artigo 6.º deste normativo.

Contudo, estas transacções são equiparadas a vendas à distância⁶⁸ pelo que, uma vez que os intervenientes económicos desta relação sejam residentes em Estados Membros diferentes, são aplicadas as disposições previstas nos artigos 10.º e 11.º do Regime do IVA nas Transacções Intracomunitárias (RITI).

O regime supramencionado considera o princípio do destino como o princípio tributário a seguir. O seu principal objectivo é evitar distorções no mercado, uma vez que as taxas de IVA aplicadas pelos diversos Países no seio da União Europeia não se encontram harmonizadas. Em resultado, esta medida evita uma deslocalização massiva das entidades vendedoras para territórios cuja taxa de IVA seja mais baixa.

Exemplo 1

Considere-se então, a título de exemplo, a aquisição de um livro técnico, através da internet, por parte de uma empresa residente em Portugal, sujeito passivo de IVA, e cujo vendedor é uma entidade residente em Espanha (transacção *B2B*). Para efeitos deste exemplo, trata-se de um bem que será entregue através do sistema tradicional, logo um bem material.

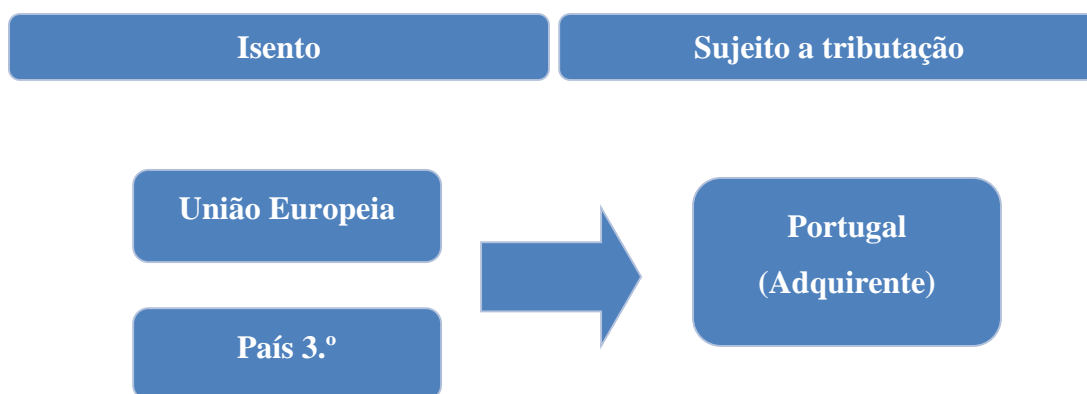
Ora, considerando a natureza material do bem transaccionado, trata-se sem dúvida de uma transacção característica do comércio electrónico *offline*, pelo que o regime de IVA aplicável basear-se-á nas regras referentes às transmissões de bens.

Assim, para efeitos de tributação desta operação, a entidade vendedora, ao abrigo da alínea a) do artigo 14.º do RITI, aplicará a isenção ali prevista no momento da saída do bem do território Espanhol, cedendo a obrigação de tributar tal operação a cargo do comprador, criando assim a possibilidade de aplicação do princípio do destino.

⁶⁸ De acordo com a resposta da Administração Fiscal ao Pedido de Informação Vinculativa T909 2006203, disponível no Portal das Finanças para consulta pública, «considera-se que existem vendas à distância (por encomenda feita por via postal, telecompras, internet ou outro processo) quando, entre outros requisitos, o sujeito passivo transmite bens móveis corpóreos [sublinhado próprio] expedidos ou transportados, por si ou por sua conta, com destino a um adquirente (particular ou uma das pessoas referidas na art.º 5º do RITI) em Portugal»

Em face do exposto, a operação em apreço, através da aplicação da alínea a) do n.º 1 do artigo 18.º do CIVA, será alvo de tributação a uma taxa de imposto de 6%, correspondente à taxa reduzida aplicável no território continental, uma vez que o bem transaccionado se encontra previsto na “lista I” a que se refere tal disposição.

Quadro 6.2. Resumo da tributação em sede de IVA do comércio electrónico *offline* (B2B)

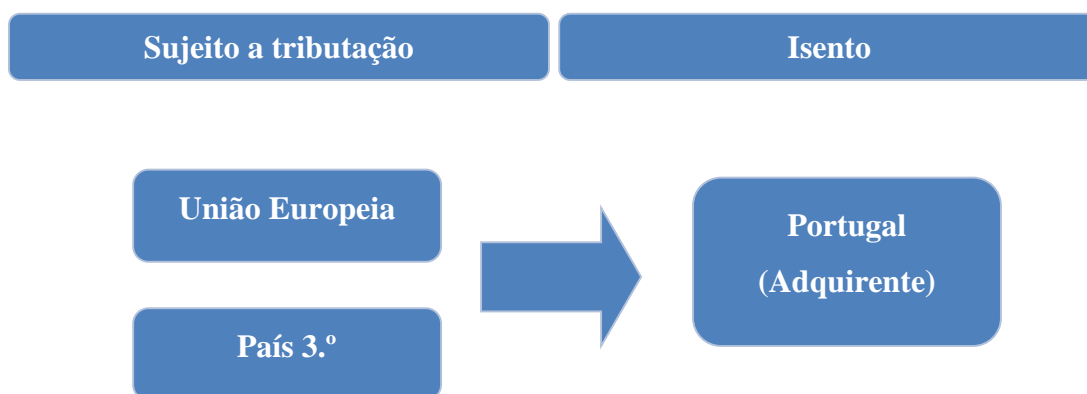


Exemplo 2

Considerando a mesma transacção referida no exemplo anterior mas, desta feita, realizada entre um não sujeito passivo de IVA (comprador residente em Portugal) e o mesmo sujeito passivo residente em Espanha, o princípio tributário aplicável será o da origem.

Assim, esta operação deverá ser tributada em Espanha à taxa 4% (taxa em vigor no território Espanhol aplicável aos livros em formato de papel), não carecendo de tributação em território português.

Quadro 6.3. Resumo da tributação em sede de IVA do comércio electrónico *offline* (B2C)



6.1.1.2. Comércio electrónico online

A tributação do comércio electrónico *online*, de acordo com as regras previstas no CIVA, é efectuada partindo da prévia consideração de tais transacções como se de prestações de serviço se tratassem⁶⁹.

Segundo o número 1 do artigo 4.º do Código do IVA, são consideradas como prestações de serviços todas as operações a título oneroso que não se enquadrem nas definições de transmissão, aquisição intracomunitária ou importação de bens⁷⁰.

Ao contrário da energia eléctrica, gás, calor e frio que, de acordo com o número 2 do artigo 3.º do CIVA, são equiparados a bens palpáveis, não existe nenhuma norma que efectue tal equiparação entre os bens transaccionados através do comércio electrónico e a materialidade prevista no conceito de transmissão de bens.

Desta forma, a caracterização das operações em apreço como prestação de serviços leva a que estas transacções sejam tributadas à taxa de IVA normal aplicável no território nacional, levantando a questão quanto à disparidade de tratamento dado a uma mesma realidade caso esta apresente uma natureza física ou uma natureza imaterial (é exemplo desta questão as taxas de IVA aplicáveis a um mesmo livro, caso este seja uma versão impressa ou um *ebook*⁷¹).

⁶⁹ Esta imposição normativa encontra-se prevista na “orientação 2” da Comunicação “COM (1998) 374” – *Vide* ponto 4.4.1.

⁷⁰ Pela letra do artigo 4.º do Código do IVA, «são consideradas como prestações de serviços as operações efectuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importações de bens»

⁷¹ Conceito em inglês correspondente a livro em formato digital

Relativamente à temática da aplicação das taxas reduzidas ao comércio electrónico *online*, segundo consta do número 2 do artigo 98.º da Directiva 2006/112/CE, não é permitida a aplicação de tais taxas aos serviços prestados por via electrónica⁷².

Em face do exposto, uma vez que se tratam de operações equiparadas a prestações de serviços, a determinação da sua localização para efeitos de tributação em sede de IVA é efectuada de acordo com as disposições previstas nos números 6 e seguintes do artigo 6.º do CIVA.

A regra geral aplicável estabelece que a operação é tributada no país onde o sujeito passivo adquirente do serviço tem «sede, estabelecimento estável ou, na sua falta, o domicílio»⁷³, não obstante as excepções a esta regra que se encontram elencadas nos números 7 e seguintes do referido artigo.

Exemplo 1

Uma empresa com sede em Portugal adquiriu um *software* de contabilidade a uma entidade sediada nos Estados Unidos da América.

Dado que se trata de um programa informático, bem enquadrável com a alínea 2 do Anexo D do CIVA⁷⁴, logo qualificado como uma prestação de serviços, a tributação desta operação em sede de IVA é efectuada em território nacional, tal como resulta da alínea d) do número 12 do artigo 6.º do CIVA.

⁷² A limitação prevista neste artigo remete o conceito de serviços prestados via electrónica para o Anexo II deste documento (este Anexo foi transposto para o direito interno, correspondendo ao Anexo D do CIVA), de onde consta uma lista indicativa do tipo de transacções abrangidas por esta limitação: «

- 1) Fornecimento de sítios informáticos, domicilição de páginas Web, manutenção à distância de programas e equipamentos;
- 2) Fornecimento de programas informáticos e respectiva actualização;
- 3) Fornecimento de imagens, textos e informações, e disponibilização de bases de dados;
- 4) Fornecimento de música, filmes e jogos, incluindo jogos de azar e a dinheiro, e de emissões ou manifestações políticas, culturais, artísticas, desportivas, científicas ou de lazer;
- 5) Prestação de serviços de ensino à distância.»

⁷³ Redacção dada pela alínea a) do número 6 do artigo 6.º do CIVA

⁷⁴ Vide nota de rodapé n.º 72

Exemplo 2

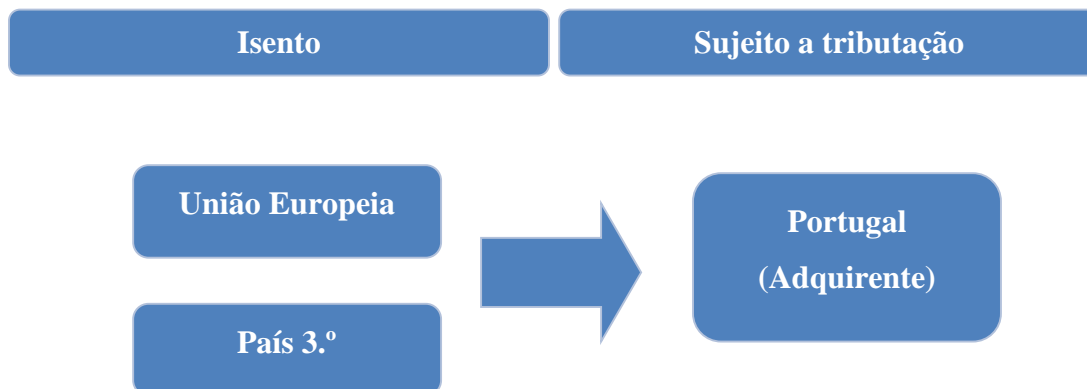
A mesma empresa referida no exemplo anterior (residente nos EUA) vendeu a um não sujeito passivo de IVA residente em Portugal um jogo de computador que foi descarregado directamente do *site* da empresa.

Ora, nesta situação, tal como no exemplo anterior, estamos perante um bem enquadrável na lista constante do Anexo D do CIVA, mais especificamente no número 4 dessa lista.

Desta forma, uma vez que se trata de uma prestação de serviço enquadrável na alínea d) do n.º 12 do artigo 6.º do CIVA, a operação em apreço será tributada em território nacional.

Contudo, uma vez que o adquirente não é um sujeito passivo para efeitos de IVA, cabe à empresa sediada nos EUA a obrigação da sua liquidação, podendo aquela entidade, uma vez que não se encontra estabelecida em território pertencente à União Europeia, recorrer ao “Regime especial aplicável aos sujeitos passivos não estabelecidos que prestem serviços electrónicos a pessoas que não sejam sujeitos passivos”, transposto para o direito interno através do Decreto-Lei n.º 130/2003, de 28 de Junho.

Quadro 6.4. Resumo da tributação em sede de IVA do comércio electrónico *online*



6.1.2. O mecanismo de inversão do Sujeito Passivo

Este mecanismo encontra-se previsto no CIVA [alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º] e tem por base a atribuição da obrigação da liquidação e pagamento do imposto ao adquirente, ao invés do vendedor (regra geral).

A aplicação deste mecanismo no âmbito do comércio electrónico é uma constante, dada a facilidade de transaccionar com fornecedores e/ou clientes abrangidos por outras

jurisdições.

Num contexto de transacções *B2B*⁷⁵ [previsto na alínea a) do n.º 6 do artigo 6.º do CIVA], onde o adquirente é residente e o fornecedor é não residente, o sujeito passivo do imposto é o adquirente [alínea e) do n.º 1 do artigo 2.º], ou seja, é um caso de aplicação prática do mecanismo do *reverse-charge*.

6.2. Tributação directa (IRC)

A tributação directa do comércio electrónico revelou-se como um verdadeiro desafio perante a aplicação dos conceitos tradicionais utilizados pela fiscalidade.

As características deste tipo de comércio identificadas no ponto 4.2. do presente trabalho, dos quais destacamos o anonimato que estas operações podem proporcionar aos seus intervenientes e, bem assim, a mobilidade que esta permite obter, dando assim a possibilidade de os rendimentos seguirem tendências que visem a sua deslocalização para territórios onde possam beneficiar de regimes mais atractivos, criaram grandes problemas quanto à forma de tributação adequada.

Neste sentido, e como resposta a estas questões, foram apresentadas propostas para criar novas formas de tributar esta realidade, sugestões que foram abordadas no ponto 5 do presente trabalho.

No entanto, especificamente quanto à aplicação dos meios tradicionais na tributação directa dos rendimentos proporcionados pelo comércio electrónico, as principais dificuldades sentidas centraram-se em dois campos, a qualificação dos rendimentos e a sua imputação.

No que respeita à **qualificação** dos rendimentos a dificuldade sentida baseia-se na caracterização quanto ao tipo do rendimento em apreço, isto é, se se trata de lucro (venda de um bem, por exemplo), *royalties* ou até de uma mais-valia.

⁷⁵ Vide Exemplo 1 do ponto 6.1.1.1. e Exemplo 1 do ponto 6.1.1.2.

Quanto à questão da **imputação** dos referidos rendimentos, o comércio electrónico cria dificuldades na determinação do Estado com soberania para tributar tal operação.

As características únicas do comércio electrónico, eliminando barreiras físicas e, conseqüentemente, desadequando os conceitos tradicionais de sede e estabelecimento estável, obrigou a uma adaptação de tais conceitos a esta nova realidade.

A tributação directa de tais rendimentos, proporcionada em Portugal através da aplicação das regras do Código do IRC, tem como pressuposto a utilização de dois princípios, o princípio da residência e o princípio da fonte.

Na aplicação do princípio da residência por parte de um Estado resulta que todos os rendimentos auferidos por um residente nesse mesmo Estado, independentemente do território fonte de tais rendimentos, são sujeito a tributação naquele país.

Por outro lado, da aplicação do princípio da fonte resulta que um determinado rendimento, independentemente da residência de quem o auferir, é tributado no território onde ele foi obtido.

Ao contrário do que se verifica na tributação em sede de IVA, a tributação directa dos rendimentos permite a aplicação cumulativa de ambos os princípios supramencionados, criando, portanto, situações em que um mesmo rendimento é tributado em dois territórios distintos, ou seja, é sujeito a dupla tributação.

6.2.1. Tipos de rendimentos

A qualificação dos rendimentos quanto ao seu tipo representam um passo fulcral para o correcto tratamento fiscal da operação comercial em sede de impostos directos.

Desta forma, tal como identificado anteriormente, existem três tipos de rendimentos a considerar: o lucro obtido, as *royalties* e as mais-valias.

6.2.1.1. Lucro

O conceito simplificado de lucro pode ser entendido como correspondendo aos rendimentos obtidos através «da venda de bens e serviços em geral» (Almeida, 2010: 147).

Contudo, para efeitos de aplicação das regras relativas ao IRC, este conceito apresenta-se mais abrangente, pelo que é mais facilmente compreendido através da conjugação do

número 2 do artigo 3.º e do número 1 do artigo 17.º, ambos do Código do IRC.

O ponto de partida para a tributação dos lucros de uma empresa é, portanto, o cálculo do lucro tributável consagrado no artigo 17.º do referido Código.

De acordo com o número 1 do artigo em apreço, entende-se por lucro tributável o resultado obtido através da «soma algébrica do resultado líquido do período e das variações patrimoniais positivas e negativas verificadas no mesmo período e não reflectidas naquele resultado, determinados com base na contabilidade e eventualmente corrigidos nos termos deste Código [CIRC]», entendendo-se por lucro como correspondendo à «diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correcções estabelecidas neste Código [CIRC]», de acordo com o disposto no número 2 do artigo 3.º do CIRC.

Segundo Pereira (2007), o conceito que actualmente se utiliza denomina-se por “teoria do balanço”. Conceito definido pelo autor como correspondendo ao «resultado que deriva da comparação entre balanços de fim e de início do exercício, incluindo, portanto, quer o resultado de exploração quer qualquer outro que se traduza em incremento dos valores investidos na empresa» (Pereira, 2007:82).

Relativamente à tributação destes rendimentos, verifica-se, em regra, a tributação de acordo com o **princípio da residência**, tal como resulta do número 1 do artigo 7.º da Convenção Modelo da OCDE.

De acordo com o mesmo «os lucros de uma empresa de um Estado contratante só podem ser tributados nesse Estado [sublinhado próprio]». Não obstante esta regra, resulta do mesmo artigo que, caso a empresa realize a sua actividade no outro Estado contratante através de estabelecimento estável, os rendimentos «que sejam imputáveis a esse estabelecimento estável» podem ser tributados nesse Estado.

6.2.1.2. Royalties

São considerados *royalties* os «rendimentos derivados do uso, fruição ou exploração de determinados direitos» (Xavier, 2009: 688), direitos estes conexos com bens intangíveis, ao contrário das rendas «que representam a retribuição do capital aplicado em bens corpóreos e dos juros, que exprimem a contrapartida do capital financeiro» (ibid.).

Este conceito não se encontra enunciado no direito interno português, no entanto são adoptadas noções que vão ao encontro do que se entende por *royalties*, especificamente no enquadramento dos rendimentos pertencentes à Categoria B (rendimentos empresariais e profissionais) do IRS, através da alínea c) do número 1 do artigo 3.º do Código do IRS e, bem assim, no disposto das alíneas m) e n) do número 2 do artigo 5.º do IRS, referente aos rendimentos da Categoria E (rendimentos de capitais).

A distinção das definições de “*royalties*” identificadas nos artigos acima, apenas difere quanto à originalidade do sujeito que auferir os rendimentos, isto é, se se tratar do titular originário de tais direitos, o rendimento cairá no âmbito da Categoria B, caso contrário será considerado como rendimento da Categoria E.

Assim, deriva da alínea c) do número 1 do artigo 3.º do Código do IRS que são considerados rendimentos empresariais e profissionais quando «provenientes da propriedade intelectual ou industrial ou da prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando auferidos pelo seu titular originário».

Por outro lado, «os rendimentos provenientes de contratos que tenham por objecto a cessão ou utilização temporária⁷⁶ [sublinhado próprio] de direitos da propriedade intelectual ou industrial ou a prestação de informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico, quando não auferidos pelo respectivo autor ou titular originário [sublinhado próprio], bem como os derivados de assistência técnica» e, bem assim «os rendimentos decorrentes do uso ou da concessão do uso de equipamento agrícola e industrial, comercial ou científico, quando não constituam rendimentos prediais, bem como os provenientes da cedência, esporádica ou continuada, de equipamentos e redes informáticas, incluindo transmissão de dados ou disponibilização de capacidade informática instalada em qualquer das suas formas possíveis» são considerados rendimentos de capitais.

⁷⁶ Quando se verifica a cedência definitiva não estaremos perante uma *royalty*, mas sim perante uma mais-valia – Vide ponto 6.2.1.3.

No que respeita à definição de *royalties* ao abrigo do direito internacional, mais especificamente relativamente à definição adoptada pela Convenção Modelo da OCDE, estes rendimentos são identificados através do número 2 do artigo 12.º deste documento, como respeitando às «retribuições de qualquer natureza atribuídas pelo uso ou pela concessão do uso de um direito de autor sobre uma obra literária, artística ou científica, incluindo os filmes cinematográficos, de uma patente, de uma marca de fabrico ou de comércio, de um desenho ou de um modelo, de um plano, de uma fórmula ou de um processo secreto, ou por informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico».

A tributação de tais rendimentos à luz das regras estabelecidas pela Convenção Modelo da OCDE é efectuada através da aplicação do princípio da residência do beneficiário efectivo⁷⁷ das *royalties*.

Não obstante esta regra, e de acordo com o referido no ponto 3.4.1. do presente trabalho, Portugal solicitou a adição de reservas às Convenções por si assinadas, garantindo assim a possibilidade de tributar tais rendimentos na fonte.

Adicionalmente, foi também reservado o direito «de tributar como *royalties* todos os rendimentos derivados de *software*; os rendimentos provenientes da locação de equipamento industrial, comercial ou científico ou de contentores e o rendimento de assistência técnica em conexão com o uso ou a concessão do uso do referido equipamento ou contentores e ainda os rendimentos auferidos de assistência técnica em conexão com o uso ou a concessão do uso dos direitos ou das informações respeitantes a uma experiência adquirida no sector industrial, comercial ou científico» (Carvalho, 2000: 226).

6.2.1.3. Mais-valias

O conceito das mais-valias relevantes para a presente situação é dado através do disposto na alínea c) do número 1 do artigo 10.º do Código do IRS.

⁷⁷ Conceito desenvolvido na alínea d) do número 1 do artigo 96.º do CIRC

Segundo o normativo em apreço, «constituem mais-valias os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais, de capitais ou prediais, resultem de: [...] alienação onerosa da propriedade intelectual ou industrial ou de experiência adquirida no sector comercial, industrial ou científico, quando o transmitente não seja o seu titular originário [sublinhado próprio]».

Este conceito encontra-se intimamente ligado à definição de *royalty*, no entanto, tal como referido por (Almeida, 2010: 151) «quando a cessão ou utilização [dos direitos] é a título definitivo», trata-se de mais-valias e não de *royalties*.

A regra geral aplicável na tributação destes rendimentos determina a utilização do princípio da fonte, garantindo assim ao Estado de residência do alienante o direito de tributação.

Como referido anteriormente, a classificação dos rendimentos quanto ao seu tipo afigura-se como de extrema relevância, dados os diferentes regimes de tributação aplicáveis a cada rendimento.

Contudo, existem situações em que se verifica alguma dificuldade quanto à correcta classificação dos mesmos, sendo o exemplo perfeito identificado por Courinha (2001: 76).

Segundo o autor, a forma mais simples de perceber as dificuldades inerentes a este processo de caracterização é facilmente visualizado através da utilização do exemplo da “Enciclopédia”. De acordo com o mesmo, «uma enciclopédia é, em regra, adquirida através da compra dos vários volumes que a compõem. No comércio electrónico, pode facilmente suceder que tal “aquisição” consista apenas no direito a aceder a um *site* onde é disponibilizado o total conteúdo da mesma, 24 horas por dia, acrescido de actualizações anuais, da responsabilidade da empresa promotora do seu lançamento. Enquanto a compra dos vários volumes em papel (livros), ou mesmo de *CD's*, significaria uma compra e venda, que daria origem a lucros comerciais (com o regime próprio que lhes surge associado), o acesso *online* poderia consistir numa prestação de serviços (que certos países, como Portugal até 98, não tributam analiticamente), e eventuais direitos associados a esse acesso (copiar partes do conteúdo) poderiam configurar *royalties* [sublinhado próprio] (com regime convencional igualmente distinto)» (ibid.).

No mesmo sentido encontra-se o exemplo dado por Almeida (2010: 157), referindo-se à

questão do *download* de uma música.

De acordo com o exemplo da autora, esta aquisição pode transcrever três situações distintas dependendo das características de tal aquisição. Isto é, se se adquirir o direito de reprodução daquela música por um dado período de tempo, então tal rendimento consubstancia-se como um *royalty*. Caso se realize uma compra efectiva da música, então trata-se de um lucro comercial. Por outro lado, se se adquirem definitivamente todos os direitos comerciais de tal música, então estamos perante uma mais-valia.

6.2.2. Tributação dos sujeitos passivos residentes

A determinação do elemento de conexão referente à localização dos intervenientes nas operações apresenta uma relevância fulcral quanto à aplicação das regras tributárias.

A regra inerente à tributação dos sujeitos passivos residentes (ou no caso do IRC, com sede ou estabelecimento estável) num dado território, consubstancia-se na sujeição de todos os rendimentos por ele auferidos às regras fiscais, isto é, todos os rendimentos, independentemente do local da sua fonte são atraídos à tributação no Estado de residência, aplicando-se assim o princípio da universalidade

Neste sentido, a residência do sujeito passivo configura-se no elemento de conexão capaz de criar uma relação entre este e os normativos legais de um determinado Estado, pelo que é a forma utilizada pelos Estados para atrair a si os rendimentos, reservando igualmente a competência da sua tributação.

Na determinação da residência de um sujeito passivo são usualmente utilizados o critério da verificação do território onde a sociedade está sediada, ou onde é exercida a sua direcção efectiva⁷⁸, isto é, uma entidade pode ser constituída no Panamá, mas caso a sua direcção efectiva se encontra centralizada em Portugal, para efeitos da determinação da sua residência, esta pode ser considerada residente em Portugal e não no Panamá.

⁷⁸ Este é também o modelo seguido pelo Direito interno que, através da alínea a) do número 1 do artigo 2.º do CIRC, faz referência aos conceitos de «sede ou direcção efectiva»

No mesmo sentido encontra-se a definição adoptada na Convenção Modelo da OCDE, que considera como residente «qualquer pessoa que, por virtude da legislação desse Estado, está aí sujeita a imposto devido ao seu domicílio, à sua residência, ao local de direcção ou a qualquer outro critério de natureza similar» (número 1 do artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE).

A reforçar a ideia da importância da definição do local de direcção efectiva do sujeito passivo, encontra-se o número 3 do mesmo artigo, referindo que «quando, em virtude do disposto no n.º 1 [acima referido], uma pessoa, que não seja uma pessoa singular, for residente de ambos os Estados contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua direcção efectiva⁷⁹».

A dificuldade da aplicação destes conceitos à realidade do comércio electrónico é proporcionada através das suas características da imaterialidade e do anonimato.

Tal como referido em Almeida (2010), a solução mais intuitiva por forma a definir a residência de uma empresa cuja actividade se centra no comércio electrónico seria através do domínio utilizado no seu *site* [“.pt” (Portugal), “.es” (Espanha), “.us” (Estados Unidos da América)].

No entanto tal aplicação não se verificaria correcta, em função de dois factores cruciais. O primeiro é a existência de um domínio “.com”, normalmente utilizado por entidades com fins de comercialização, ora este domínio não corresponde a nenhum Estado em específico, criando aqui um vazio relativamente à concessão das competências de tributação.

Uma outra questão prende-se com o facto de, dadas as características do comércio electrónico, ser facilmente transferida uma página de internet de um domínio para outro, sem que, no entanto, quem opera essa transferência necessite de sair do seu lugar, não se verificando, portanto, que este critério represente uma solução viável.

Outra solução com vista à resolução deste problema seria a utilização do conceito de

⁷⁹ Entenda-se por direcção efectiva o local «onde a pessoa ou grupo de pessoas que ocupam cargos de gestão de topo tomam, oficialmente, as suas decisões» (Almeida, 2010: 168)

direcção efectiva. Contudo, tal como consta da nota de rodapé número 78, este conceito remete para um local comum onde se afigura uma reunião importante para as tomadas de decisões de uma empresa.

Ora, tendo em conta as potencialidades da era digital, permitindo que se estabeleçam contactos visuais, através da videoconferência, e se celebrem contratos à distância utilizando a assinatura digital, este local físico deixará de se verificar, uma vez que cada um dos intervenientes destas reuniões poderá estar num local distinto.

Segundo Almeida (2010, 178), uma outra possibilidade seria a de tributar de acordo com a «residência dos administradores ou até, em situações limite, dos accionistas detentores do controlo das empresas», alternativa que poderia não se verificar viável, na medida em que hoje em dia não existem barreiras físicas, podendo os mesmos ser residentes em diversos países, criando assim uma situação de inadaptabilidade e inaplicabilidade deste conceito.

Não obstante tais soluções, também foi equacionado considerar, na medida em que «qualquer *site* tem que se encontrar instalado num dado *server* [...] buscar o local do server, para aí conceber uma instalação fixa» (Courinha, 2001: 66).

Este conceito poderia representar a solução para esta questão, no entanto existem pontos que podem tornar esta alternativa inviável, dos quais se destaca a possibilidade de a empresa, quase que instantaneamente, transferir o seu *site* de um servidor para outro situado num Estado diferente, tornando impossível determinar se uma operação foi efectuada enquanto o *site* se encontrava no Estado A ou no Estado B. Não obstante, existe ainda outra limitação deste conceito no que respeita à deslocalização do próprio servidor. Hoje em dia um servidor pode configurar um computador com dimensões reduzidas, o que facilita a sua movimentação e consequente deslocalização. Este factor torna-se também crucial, na medida em que a sua deslocalização também poderia ser efectuada de uma forma simples.

Na aferição da aplicação deste conceito deve-se, portanto, segundo Almeida (2010: 202) ter em consideração dois aspectos, o primeiro relativamente ao grau de permanência, e o segundo referente ao nível das actividades desenvolvidas.

No que respeita ao grau de permanência, «um servidor deverá permanecer num determinado local, durante período de tempo, suficiente, para ser considerado fixo» (ibid.:

203), o que, de acordo com o referido anteriormente, a deslocalização física do próprio servidor pode ser efectuada sem dificuldades acrescidas.

Relativamente ao nível das actividades desenvolvidas, segundo Almeida (2010: 204) se se verificar que a totalidade das operações da empresa são efectuadas através de um determinado servidor localizado num Estado específico, então esse servidor poderá ser considerado como um estabelecimento estável, caso contrário não será plausível esta classificação.

6.2.3. Tributação dos sujeitos passivos não residentes

A tributação dos sujeitos passivos não residentes em território português é efectuada apenas relativamente aos rendimentos obtidos neste território, ao contrário dos residentes aos quais é aplicado o princípio da universalidade, de onde resulta a tributação da totalidade dos rendimentos por si auferidos, independentemente do Estado da sua fonte.

Sobre esta questão, Almeida (2010: 184) identifica três situações relativamente à forma de tributação dos rendimentos obtidos por não residente:

1. Não tributação das operações realizadas nesse Estado;
2. Caso a empresa disponha de um estabelecimento estável, tributar apenas os rendimentos imputáveis ao mesmo; e
3. Tributar através de retenção na fonte a título definitivo.

Neste sentido, a autora referida identifica ainda duas vias legais no que respeita à tributação dos rendimentos auferidos por entidades não residente, em que a primeira corresponde à «tributação de todas as categorias de rendimentos imputáveis a um estabelecimento estável⁸⁰ situado no país da fonte» (Almeida, 2010: 185) e a segunda relativamente à utilização do método de retenção na fonte sobre os rendimentos obtidos em território nacional.

A problemática relativa à aplicação do primeiro modelo à realidade do comércio

⁸⁰ Sobre este conceito consultar o ponto 3.4.3. do presente trabalho

electrónico, tal como já referido, prende-se pela dificuldade em aferir quanto à existência de um estabelecimento estável. Relativamente aos problemas suscitados pelo segundo modelo, surge a questão da correcta qualificação dos rendimentos, de acordo com os conceitos desenvolvidos no ponto 6.2.1.

Em face do exposto, relativamente aos obstáculos verificados quanto à tributação dos rendimentos auferidos por entidades não residentes, tem-se principalmente quanto aos rendimentos imputáveis a estabelecimentos estáveis situados em território nacional, muito por culpa da dificuldade de aplicar este conceito à realidade do comércio electrónico.

7. O tratamento contabilístico

O tratamento contabilístico dos fluxos relacionados com operações do comércio electrónico não pode ser, de todo, dissociado de um correcto enquadramento à luz dos conceitos utilizados fiscalmente.

Só através desta interacção de conceitos se torna possível, para uma empresa, garantir a correcta aplicação das regras contabilísticas – como iremos comprovar mais à frente neste trabalho.

As regras vigentes não prevêem qualquer tratamento especial, ou diferenciado, a aplicar aos fluxos resultantes deste tipo de comércio face ao comércio tradicional, nem faria sentido se assim o fizesse uma vez que, na prática, não existem, do ponto de vista contabilístico, quaisquer pontos de rotura entre o comércio tradicional e o comércio electrónico.

7.1. O reconhecimento contabilístico do comércio electrónico

Conforme previamente referido, não existem diferenças relativamente à forma de contabilizar os rendimentos proveniente do comércio electrónico dos rendimentos resultantes do comércio tradicional.

No panorama nacional, o reconhecimento dos réditos oriundos do comércio electrónico devem seguir as orientações previstas na **NCRF 20 – Rédito**.

De acordo com o parágrafo n.º 2 da Norma em apreço, o seu âmbito de aplicação centra-se nos rendimentos provenientes de transacções relacionadas com vendas de bens, prestação de serviços e outros rendimentos relacionados com o uso de activos que produzam juros, royalties e dividendos⁸¹.

Não obstante esta distinção de conceitos, do ponto de vista da **mensuração** do rédito, de

⁸¹ É assim demonstrado que a necessidade de uma correcta classificação dos rendimentos é relevante não só para efeitos fiscais, mas também para garantir um tratamento contabilístico adequado

acordo com o parágrafo 9 da NCRF 20, deve ser tido em conta a aplicação do **justo valor**.

Conforme preconizado no seu parágrafo 10, «[a] quantia de rédito proveniente de uma transacção é geralmente determinada por acordo entre a entidade e o comprador ou utente do activo. É mensurado pelo justo valor da retribuição recebida ou a receber tomando em consideração a quantia de quaisquer descontos comerciais e de quantidades concedidos pela entidade».

7.1.1. Venda de bens

A forma de reconhecimento do rédito proveniente de vendas de bens através do comércio electrónico encontra-se prevista nos parágrafos 14 a 19 da NCRF 20.

De acordo com o referido parágrafo 14, os réditos desta natureza apenas devem ser reconhecidos quando sejam satisfeitas, cumulativamente, as seguintes condições:

- «(a) a entidade tenha transferido para o comprador os riscos e vantagens significativos da propriedade dos bens;
- (b) a entidade não mantenha envolvimento continuado de gestão com grau geralmente associado com a posse, nem o controlo efectivo dos bens vendidos;
- (c) a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada;
- (d) seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade; e
- (e) os custos incorridos ou a serem incorridos referentes à transacção possam ser fiavelmente mensurados.»

Desta forma, verificando-se o cumprimento das condições supramencionadas, a empresa encontra-se em condições de reconhecer o referido rédito, na sua totalidade, naquele período.

Não obstante, o sucesso das operações comerciais encontra-se sujeito ao grau de satisfação dos clientes, bem como à boa cobrança da operação – o que ocorre em momentos posteriores à disponibilização dos bens e, por vezes, em exercícios económicos diferentes.

Neste sentido, uma empresa pode considerar que os critérios supramencionados se

encontram, no momento, atingidos mas, com o desenrolar do tempo, estes critérios são postos em causa e as condições para o reconhecimento do rédito deixam-se de verificar.

Para estas situações, conforme os parágrafos 17 a 19, a Norma prevê que o rédito seja reconhecido, não obstante de se ter de reconhecer um gasto futuro por forma a traduzir fiavelmente a impacto económico da operação.

7.1.2. Prestação de Serviços

O reconhecimento do rédito associado a prestações de serviços, à semelhança do que ocorre no caso das vendas de bens, só deve ser realizado após a verificação cumulativa das condições previstas no parágrafo 20 da NCRF 20:

- « (a) a quantia de rédito possa ser fiavelmente satisfeita;
- (b) seja provável que os benefícios económicos associados à transacção fluam para a entidade;
- (c) a fase de acabamento da transacção à data do balanço possa ser fiavelmente mensurada; e
- (d) os custos incorridos com a transacção e os custos para concluir a transacção possam ser fiavelmente mensurados.»

Comparativamente com o reconhecimento do rédito associado à venda de bens deve ser destacado o facto de, neste caso, ser aplicável o critério da fase de acabamento.

Ora, neste sentido, enquanto que numa venda de bens o reconhecimento do rédito se realiza num único exercício económico, o rédito relacionado com as prestações de serviços poderão ser reconhecidas ao longo de vários exercícios, consoante o grau de acabamento dos referidos serviços.

Ainda relativamente a este tema, deve ser tido em consideração que, conforme previsto nos parágrafo 27 da norma em apreço, nas situações em que não seja possível determinar fiavelmente o grau de acabamento do serviço prestado, mas seja expectável a recuperação dos encargos incorridos com o serviço prestado, «o rédito é reconhecido somente na medida em que se espera que sejam recuperados os custos incorridos, não sendo reconhecido qualquer lucro».

Não obstante, se não se verificar expectável nem o prazo para o término do serviço, nem a recuperabilidade dos gastos incorridos, encontra-se previsto no parágrafo 28 daquela Norma que «o rédito não é reconhecido e os custos incorridos são reconhecidos como um gasto».

Contudo, a partir do momento em que seja possível determinar o referido prazo para o término do serviço, ou seja expectável que os gastos incorridos sejam recuperados, a Empresa deve reconhecer o rédito de acordo com a disposição prevista no parágrafo 20, isto é, utilizando o método da fase de acabamento.

7.1.3. Royalties

O âmbito da NCRF 20, tal como inicialmente apresentada neste capítulo, abrange o conceito de juros, *royalties* e dividendos.

Contudo, uma vez que, relativamente ao comércio electrónico, os rendimentos por si gerados apenas poderão ser enquadráveis no conceito de *royalties*, o nosso enfoque limitar-se-á ao tratamento contabilístico previsto na NCRF 20 para este tipo de rédito.

Assim, conforme previsto no parágrafo 29 da NCRF em apreço, o rédito que se enquadre no conceito de *royalty* apenas deverá ser reconhecido no momento em que se verifique, cumulativamente, o cumprimento das seguintes condições:

- « (a) seja provável que os benefícios económicos associados com a transacção fluam para a entidade; e
- (b) a quantia do rédito possa ser fiavelmente mensurada.»

Não obstante, no caso concreto dos *royalties*, o seu reconhecimento deve ser efectuado de acordo com o regime do acréscimo (parágrafo 30 da NCRF 20) e, «quando surja uma incerteza acerca da cobrabilidade de uma quantia já incluída no rédito, a quantia incobrável, ou a quantia a respeito da qual a recuperação tenha cessado de ser provável, é reconhecida como um gasto, e não como um ajustamento da quantia do rédito originalmente reconhecido» (parágrafo 33 da NCRF 20).

Em face do exposto, podemos aferir quanto à importância de uma correcta classificação dos rendimentos resultantes das operações via comércio electrónico uma vez que a forma de contabilização das mesmas apresenta diferenças.

8. Caso prático

8.1. Enunciado

A empresa ABC, Lda., sediada em Lisboa, contactou a empresa Soluzioni Digitali, S.p.A, doravante denominada por “SP”, entidade sediada em Itália, por forma a solicitar o desenvolvimento de um *software* cuja utilização se efectua remotamente e com características específicas apenas aplicáveis à realidade da empresa.

Ao fim de algum tempo, a SP deu por concluído o processo de desenvolvimento do dito *software*, pelo que foram mantidos contactos a fim de efectivar a concretização do contrato relativo à cedência dos direitos de utilização à empresa ABC e, bem assim, quanto às questões relativas à localização ideal para o servidor que correrá a aplicação.

Neste sentido, devem ser tidas em consideração as seguintes informações complementares:

Quadro 8.1. Detalhes da operação

Características da operação	<ul style="list-style-type: none">• Cedência dos direitos de utilização do <i>software</i> ABC+
Outra informação	<ul style="list-style-type: none">• Prazo do contrato: 6 anos• Local do servidor: Ilhas Caimão• Nota: A empresa Soluzioni Digitali, S.p.A é detentora de 26% do capital da ABC, Lda.
Preço	<ul style="list-style-type: none">• € 12.000/ano

8.2. Análise prévia

8.2.1. Tipo de rendimento

8.2.1.1. IVA

Através da análise da operação em apreço à luz das regras do Código do IVA, conclui-se que esta é classificada como um serviço prestado via electrónica.

Esta classificação obtém-se através do enquadramento da operação em apreço no disposto da alínea k) do número 1 do artigo 56.º da Directiva 2006/112/CE e consequentemente no seu Anexo II, correspondente ao Anexo D do Código do IVA.

Não obstante, a presente operação é também enquadrável no direito interno através do número 1 do artigo 4.º do CIVA, reforçando assim a sua classificação como **prestação de serviço**.

8.2.1.2. IRC

A análise quanto à classificação do rendimento proveniente desta operação à luz das regras aplicáveis na tributação directa, é efectuada tendo como base os conceitos descritos no ponto 6.2.1. do presente trabalho.

Na presente situação, a empresa ABC, Lda. pretende adquirir o direito de utilização de um *software* específico com utilização exclusiva da empresa ABC, Lda., fechando a possibilidade de o mesmo poder vir a ser comercializado para outras entidades.

Ora, tendo em conta o conceito descrito no ponto 6.2.1.2., e esta característica de exclusividade supramencionada, este rendimento é considerado uma ***royalty***, na medida em que se trata da cedência do direito temporário ao usufruto de um bem intangível.

8.2.2. Localização

Para efeitos de tributação à luz das regras do Código do IVA não existe qualquer dúvida em relação ao território a considerar uma vez que o princípio aplicado baseia-se na residência do adquirente que, neste caso, é a empresa ABC, Lda. cuja sede se encontra situada em território português.

Contudo, relativamente à aplicação das disposições referentes à tributação em sede de IRC, a questão torna-se mais complexa uma vez que o rendimento é tributado tendo em conta a

localização do vendedor.

Ora, numa primeira análise tem-se que a operação é realizada entre uma entidade portuguesa e uma entidade sediada em Itália, contudo, existe a questão da localização do servidor que servirá como base à execução remota da aplicação em causa.

Desta forma, esta situação carece de uma análise mais pormenorizada, tendo em conta o referido no ponto 6.2.2. relativamente às questões relativas à consideração do servidor como um estabelecimento estável.

Neste sentido, de acordo com o ponto supramencionado, temos primeiramente de aferir relativamente ao grau de permanência subjacente àquele servidor e, em segundo lugar, perceber o nível das actividades desenvolvidas pela empresa no referido servidor para que este seja considerado como um estabelecimento estável.

Em relação à primeira observância, parece precoce aferir quanto ao grau de permanência, pois para tal seria necessária uma análise partindo de um momento posterior e tendo em conta os factos verificados até então.

No que respeita à questão do nível das actividades da empresa vendedora, a classificação deste servidor como um estabelecimento estável apenas poderá ser realizada, segundo Almeida (2010: 204), se se verificar que a totalidade das operações da empresa é efectuada através de um determinado servidor. Ora, tendo em conta que aquele servidor apenas foi instalado para servir de suporte ao *software* desenvolvido, podemos concluir que a empresa não efectua qualquer outra actividade a partir do mesmo.

Em face do exposto, considera-se que o servidor não respeita as características necessárias para que seja considerado como um estabelecimento estável da empresa SP, pelo que a localização a ter em conta relativamente a esta empresa será o território italiano.

8.3. Aplicação prática

8.3.1. IVA

Os intervenientes desta operação são ambos sujeito passivos de IVA sediados em Estados pertencentes à União Europeia.

Face ao exposto, pela aplicação da alínea a) do número 6 do artigo 6.º do Código do IVA,

esta operação é tributada em território português, aplicando-se, portanto, o princípio da tributação no Estado de residência.

Assim, tal como resulta da aplicação prática da informação presente no Quadro 8.2., o montante cobrado pelo serviço não sofre qualquer tributação em território Italiano, cabendo a Portugal a obrigação de efectuar tal tributação aplicando a taxa normal⁸² de IVA:

Quadro 8.2. Tributação em sede de IVA

Montante (€)	IVA (23%)
81.500,00	18.745,00

8.3.2. IRC

A regra geral relativa à tributação dos rendimentos provenientes de *royalties* prevê a aplicação da taxa de 15% a título de retenção na fonte – de acordo com o disposto na alínea a) do número 4 do artigo 87.º do CIRC.

Contudo, estamos perante uma situação em que o beneficiário efectivo das *royalties* se encontra estabelecido num Estado que detém um acordo assinado com Portugal para evitar a Dupla Tributação.

Desta forma, a ABC, Lda. deve garantir o cumprimento dos requisitos previstos no artigo 98.º do CIRC, garantindo a obtenção do formulário 21-RFI devidamente preenchido e validado pelas autoridades tributárias, permitindo assim a aplicação da taxa reduzida prevista naquele acordo (número 2 do artigo 13.º do ADT).

Em face do exposto, a empresa ABC, Lda. deverá proceder à retenção na fonte à taxa de 10%, beneficiando assim de uma redução de 5 pontos percentuais face à taxa interna.

⁸² Vide nota de rodapé 72

Quadro 8.3. Tributação em sede de IRC – retenção na fonte (ADT)

Montante (€)	Taxa interna (15%)	Taxa ADT (12%)
81.500,00	12.225,00	9.780,00

Contudo, de acordo com a informação obtida, a empresa ABC, Lda. é detida em mais de 25% pela SP.

Nesta medida, uma vez que se encontram cumpridos os requisitos no artigo 96.º do Código do IRC, relativamente à possibilidade de aplicação da Directiva dos Juros & *Royalties* (Directiva 2003/49/CE do Conselho, de 3 de Junho de 2003), a empresa poderá ainda beneficiar da taxa reduzida prevista naquela disposição, tendo, para isso, de obter o formulário 01-DJR devidamente preenchido e validado pelas autoridades tributárias Italianas.

Desta forma, em 2012, a empresa ABC, Lda. terá de efectuar retenção na fonte à taxa reduzida prevista naquela directiva (5%), tal como apresentado no Quadro 8.4.

É ainda de salientar que, a partir de 1 de Julho de 2013, após o término do regime transitório aplicável a Portugal, a taxa aplicável aos montantes pagos a título de *royalties* será de 0%.

Quadro 8.4. Tributação em sede de IRC – retenção na fonte (Directiva Juros & *Royalties*)

Montante (€)	Taxa interna (15%)	Taxa Directiva Juros & Royalties (5%)
81.500,00	12.225,00	4.075,00

9. Conclusão

A capacidade de comercializar e transaccionar bens e serviços é uma característica inerente a toda a Humanidade desde os primórdios da relação humana.

Esta capacidade foi alvo de mutações e adaptações ao longo dos tempos, superando a multiculturalidade e as distâncias físicas que por vezes estabelecem as duas faces da relação comercial, permitindo assim que bens produzidos numa ponta do globo sejam transaccionados a milhares de quilómetros de distância, por pessoas de outras nacionalidades e através de outras divisas.

Esta capacidade extrema de adaptação a novas realidades permitiu o avanço e o desenvolvimento das formas de comerciar ao longo de toda a História, chegando a um ponto em que os bens transaccionados são imateriais e os serviços são prestados remotamente sem que, por vezes, os intervenientes comerciais se encontrem fisicamente.

Foi esta a realidade trazida pela internet que, a partir do momento em que foi alargada universal e transversalmente a toda a sociedade, foi ganhando um papel social e económico de uma relevância extrema e com uma ferocidade que transmite com clareza as capacidades e potencialidades intrínsecas a este meio de comunicação.

A forma de comerciar através da internet, o comércio electrónico, foi-se moldando (processo que ainda persiste) às necessidades das pessoas, facilitando as transacções e permitindo que as mesmas sejam realizadas comodamente a distâncias elevadas, eliminando assim as barreiras físicas e, não menos importantes, as barreiras temporais.

Ora, dadas as potencialidades desta forma de comércio, a sua adopção ocorreu independentemente das características de cada interveniente, quer fossem consumidores particulares, empresas ou até mesmo as administrações centrais de cada país, permitindo que se estabelecessem facilmente relações cruzadas entre si, facilitando as suas relações comerciais e/ou administrativas.

Estas mesmas potencialidades que permitiram que o comércio electrónico apresentasse um desenvolvimento exponencial levantaram algumas questões quanto à inadaptação das regras aplicáveis a estas transacções.

O comércio electrónico apresenta como grandes trunfos o facto de permitir que sejam

transaccionados bens sem forma física, evitando por vezes a existência de intermediários que iriam, automaticamente, alavancar o preço final do produto.

Não obstante a estas características, comumente denominadas por “desmaterialização” e “desintermediação”, respectivamente, o comércio electrónico permite ainda que as relações comerciais sejam efectuadas sem que os seus intervenientes sejam conhecidos e, igualmente importante, sem que as localizações efectivas inerentes às transacções comerciais sejam conhecidas.

As características únicas apresentadas pelas transacções realizadas através do comércio electrónico permitem a sua caracterização recorrendo à “medição do seu nível de dependência do comércio electrónico”, isto é, se se tratam de operações comerciais totalmente realizadas através do comércio electrónico – comércio electrónico directo (ou *online*) – ou se as operações em apreço apresentam também características comuns ao comércio tradicional, como é o caso de, relativamente aos bens transaccionados, a utilização dos meios convencionais para que o objecto chegue ao destino final (do qual se destaca a utilização dos serviços de entrega como forma mais comum) – comércio electrónico indirecto (ou *offline*).

Ora, este é um dos mais relevantes problemas levantados pelo comércio electrónico, pois se por um lado é possível aferir quanto à vertente física do bem, enquadrando-o nas disposições legais existentes, por outro estamos perante uma situação em que o bem transaccionado assume uma forma imaterial, não sendo possível realizar uma aplicação directa da letra das regras tributárias.

Assim, a desmaterialização dos bens transaccionados, a desintermediação proporcionada pela facilidade em criar laços comerciais directamente entre o consumidor e o produtor, o anonimato que é garantido – mesmo que essa não fosse a intenção – aos intervenientes nas relações comerciais, e a extrema mobilidade associada a estas trocas comerciais, constituíram um problema que até à entrada do comércio electrónico a fiscalidade ainda não se tinha deparado.

Uma das principais questões colocadas quando estamos perante uma transacção electrónica prende-se com a localização dos intervenientes, mais especificamente a localização do prestador/vendedor do serviço/bem.

Quando efectuamos esta análise à luz das operações via comércio tradicional, dificilmente esta se torna uma questão de difícil resolução, pois é relativamente fácil aferir quanto à origem do bem/serviço.

Mas, estando perante esta nova realidade trazida pelo comércio electrónico, a correcta determinação de tal localização torna-se, muitas vezes, impossível, uma vez que facilmente se efectua a troca de um registo ou se troca de servidor, pelo que o que era a localização exacta há momentos pode deixar de ser dentro de minutos, transformando instantaneamente o que era uma certeza absoluta, numa incerteza.

Foi perante esta realidade que rapidamente se começou a dar respostas a fim de garantir um tratamento efectivo e justo aos rendimentos e operações realizadas através da internet, evitando a existência de um vazio tributário no tratamento destas operações, o que lhe garantia uma vantagem indubitável face às operações idênticas realizadas através do comércio tradicional.

Tratando-se esta de uma questão universal, dada a dimensão bem conhecida da internet, as respostas que deveriam ser dadas teriam de partir de um consenso global, pelo que o primeiro sinal foi dado pela OCDE.

Numa primeira fase através dos trabalhos realizados na Conferência de Turku, e dada a novidade que se estava a debater, a abordagem adoptada primou por não atacar ferozmente esta nova realidade, mas avançar cautelosamente para a sua compreensão, envolvendo todos os intervenientes económicos (incluindo o sector empresarial), evitando assim que esta primeira resposta se revelasse demasiado penalizadora a fim de dissecar as possibilidades de desenvolvimento desta nova forma comercial.

Não obstante tal abordagem, no qual foram inclusivamente criados grupos de trabalho com a intenção de acompanhar os desenvolvimentos do comércio electrónico, a segunda tomada de posição por parte da OCDE deu-se com a realização da Conferência de Otava.

Ora, foi nesta Conferência que ficou claramente definida a linha orientadora para o tratamento das transacções electrónicas, através do relatório “Comércio Electrónico: Condições gerais de tributação”.

A principal preocupação na tributação destes rendimentos prende-se com o cumprimento

dos pilares que regem o sistema fiscal, destacando-se a neutralidade, a simplicidade, a equidade e a flexibilidade.

Tratando-se de um fenómeno com um desenvolvimento exponencial, torna-se também essencial que as normas que o regessem garantissem um ambiente propício para o seu desenvolvimento, não realizando distinções entre operações deste tipo e operações idênticas realizadas através das vias tradicionais. Era essencial garantir *a priori* que as normas aplicáveis fossem neutras por forma a garantir um desenvolvimento sustentado e sem impactar drasticamente nas outras vias de comércio.

Tão importante quanto a garantia de neutralidade das normas aplicáveis está a necessidade de garantir que as mesmas são de fácil compreensão, dada a possibilidade de interacção instantânea com diversas legislações.

Uma vez que esta realidade permite a eliminação das barreiras físicas e temporais existentes nas relações comerciais, a probabilidade de uma relação comercial deste tipo ser efectuada por indivíduos de duas distintas realidades é razão mais do que suficiente para que as normas aplicáveis sejam de fácil compreensão, pois a complexidade inerente a tais normas constituiriam um enorme entrave à concretização destas operações.

Quanto à equidade que se espera que as normas tributárias garantam, estas devem estar sincronizadas com a realidade de cada operação, cenário este que não difere das linhas orientadoras do comércio tradicional. O que se pretende é que não haja a criação de um ambiente mais favorável a uma forma de comerciar em detrimento da outra, deve-se garantir que as normas aplicáveis não originam distinção de nenhuma operação, garantindo a operações idênticas, tratamento idêntico.

Contudo a característica mais importante que foi emanada desta Conferência foi a necessidade de as normas em apreço, e dos Sistemas Fiscais que as albergam, apresentem uma flexibilidade que garanta o correcto acompanhamento da evolução do comércio electrónico.

Pois, tendo em conta a velocidade com que este se instalou e se desenvolveu num curto período de tempo, torna-se crucial que os Sistemas Fiscais tenham uma componente flexível de modo a não asfixiar o potencial de desenvolvimento desta forma de comércio, garantindo, contudo, que o seu desenvolvimento é correctamente acompanhado pelas

normas fiscais, garantindo assim que a resposta fiscal se encontra adequada face às novas necessidades.

De uma forma simplista, estas conferências contribuíram para que se reforçassem as normas já existentes, adaptando-as às necessidades trazidas pelo comércio electrónico e, de uma forma mais concreta, eliminando a ideia da necessidade de serem criados novos tributos para fazer face a esta nova realidade. As normas existentes são capazes de responder às novas necessidades, carecendo apenas de uma adaptação às novas realidades e de uma maior abertura às mudanças que se afiguram.

No seio da União Europeia as respostas dadas a esta questão seguiram a linha dos entendimentos consagrados nas Conferências realizadas pela OCDE, pelo que tiveram como principal intenção criar condições que incentivassem à interacção entre os Estados-Membros com o intuito de, tirando proveito do mercado único, garantir a criação de um sistema robusto quanto ao tratamento do comércio electrónico.

Nesta medida a União Europeia, garantindo *a priori* a não criação de novos impostos, ambicionava que uma posição comum europeia contribui-se para a obtenção de um consenso mundial e para a participação efectiva na actual cooperação e negociação internacional.

No caso português, as disposições aplicáveis quanto ao tratamento do comércio electrónico baseiam-se nas recomendações comunitárias, pelo que as linhas orientadores adoptadas são em tudo idênticas às resoluções ao nível da União Europeia.

A tributação do comércio electrónico é portanto uma questão de extrema sensibilidade e que carece de uma colaboração global por forma a garantir um tratamento adequado e neutro dos rendimentos gerados, tornando-se essencial a determinação de conceitos que traduzam a realidade do comércio electrónico.

Não obstante à conclusão de que os princípios fiscais existentes se afiguram como a solução mais correcta, foram propostas outras formas de efectuar a tributação dos rendimentos em apreço, não tendo, contudo, gerado um consenso geral.

De entre as propostas apresentadas quanto às formas de tributação destes rendimentos, destaca-se, sem dúvida, a aplicação do modelo do *Bit Tax*, que tencionava tributar os

rendimentos do comércio electrónico através da aplicação de uma taxa ao número de bites transferidos numa dada operação.

A aplicação deste método criaria assim um plano de tributação cego quanto à natureza da operação e, dadas as potencialidades dos sistemas informáticos, facilmente corrompível, na medida em que é relativamente fácil reduzir o número de bits transferidos através de ferramentas especializadas.

Como já referido, a adaptação dos conceitos tradicionais existentes à realidade do comércio electrónico verifica-se, sem dúvida, como a alternativa que melhor resposta é capaz de dar, possibilitando assim um tratamento justo e neutro dos rendimentos derivados do comércio electrónico, não causando qualquer distorção no mercado, ou seja, respeitando os princípios base do Sistema Fiscal.

Após o estabelecimento das linhas orientadoras para a tributação destas operações, o próximo passo para a garantia do correcto tratamento destes rendimentos passa pela devida caracterização e contextualização das operações em apreço.

A questão que muitas vezes se levanta prende-se com a correcta caracterização das operações via comércio electrónico, quer para efeitos de aplicação das regras de IRC, quer inclusive para a aplicação das normas em sede de IVA.

Assim, quanto à aplicação prática dos normativos referentes à tributação directa e indirecta ao comércio electrónico, torna-se essencial uma prévia caracterização do tipo de rendimentos em causa, uma vez que cada rendimento apresenta uma forma distinta de tratamento e, adicionalmente, é crucial definir as localizações inerentes a tais operações, de modo a permitir uma correcta aplicação da soberania fiscal.

Neste campo, a questão indubitavelmente mais complexa prende-se com a aplicação das disposições previstas para a tributação destes rendimentos em sede de IRC, dada a existência de convenções e métodos que estabelecem a soberania fiscal de cada Estado interveniente.

Em sede deste imposto, o tratamento contabilístico a dar a cada operação apresenta-se extremamente importante, dada a necessidade de efectuar o enquadramento devido das operações em apreço perante o quadro legal aplicável, aliado da correcta definição das

soberanias fiscais envolventes.

Cada operação terá a sua forma de tratamento e, por vezes, carece de procedimentos administrativos para que este tratamento seja correctamente aplicado, como é o caso, por exemplo, da necessidade da obtenção do formulário devidamente preenchido para a aplicação da Directiva dos Juros & *Royalties* ou, inclusive, da obtenção das declarações para que os serviços prestados via electrónica possam beneficiar das isenções previstas nos acordos para evitar a dupla tributação (ADT), quando aplicável.

Contudo, em sede de IVA, torna-se primordial a aferição quanto à localização dos intervenientes nas transacções pois, conseqüentemente à localização física do mesmo, poderá ser aplicado o princípio do destino ou o da origem, criando duas situações distintas que mereceram uma atenção e tratamento diferentes no seu tratamento contabilístico.

Podemos então concluir o tratamento contabilístico/fiscal a dar aos rendimentos do comércio electrónico merecem uma análise cuidada por forma a garantir a correcta aplicação das disposições legais com vista à tributação destes rendimentos.

É sem dúvida importante que aquando da contabilização destes rendimentos por parte das Empresas seja assegurada a reunião de todas as informações conexas aos intervenientes, permitindo assim definir fiavelmente a localização das operações e, bem assim, a sua natureza, criando assim as condições ideais para que a aplicação das disposições legais seja efectuada correctamente.

A correcta tributação do comércio electrónico passa pela adaptação das normas existentes, contudo deve ser garantida que estas acompanham a evolução verificada neste tipo de comércio, garantindo ainda que os conceitos aplicáveis, tais como o estabelecimento estável, se encontram devidamente adequados às realidades apresentadas e permitem que o desenvolvimento necessário seja efectivamente alcançado.

Referências bibliográficas

ALMEIDA, Maria Teresa de Jesus – A tributação do Comércio Electrónico on-line. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, 2010. Dissertação de Mestrado.

ALMEIDA, Rui M. P.; DIAS, Ana Isabel; CARVALHO, Fernando – SNC Explicado. ATF – Edições Técnicas, 2009. ISBN: 978-878-96412-0-4

ANACOM – O comércio electrónico em Portugal – o quadro legal e o negócio. ICP - Autoridade Nacional de Comunicação

BARLOW, Dan; BARGE, Chris – E-invoicing. International Tax Review. [Cons. 15 Set 2010]. Disponível em: <http://www.internationaltaxreview.com/Default.asp?Page=17&PUBID=211&ISS=13182&SID=487833&SM=&SearchStr=e-commerce%20portugal>

CARVALHO, Maria da Graça Simões – Aplicação das Convenções sobre a Dupla Tributação. Lisboa: Rei dos Livros, 2000. ISBN: 972-51-0891-4.

FERNANDES, José Domingos da Silva – Manual do IVA. Lisboa: Publisher Team, 2006. ISBN: 989-601-024-2

GUIMARÃES, Vasco Branco – A Tributação do Comércio Electrónico: Uma Perspectiva Jurídico-Fiscal. «Ciência e Técnica Fiscal». Lisboa: Centro de Estudos e Apoio às Políticas Tributárias. ISSN 0870-340X. N.º403 (Julho/Setembro 2001) 9-34

KPMG LLP - E-Commerce Sales and the Jurisdiction to Tax. Canada: KPMG, 2009

KPMG LLP – Perspectives and Update on Current Issues and Trends in State and Local Taxation. USA: KPMG, 1999

KPMG LLP - TaxWatch Recap: Managing Trade and Customs in Asia. USA: KPMG, 2008

KPMG LLP - E-commerce and Cybercrime in Canada: New Strategies for Managing the Risks of Exploitation. Canada: KPMG, 2000.

LAIRES, Rui – IVA. A Localização das Prestações de Serviços após 1 de Janeiro de 2010. «Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal». Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2010. ISBN:

978-972-653-179-1. N.º 208

MALAYSIAN INSTITUTE OF ACCOUNTANTS - Electronic Commerce – Effect On The Audit Of Financial Statements. New York: International Federation of Accountants, 2006. ISBN: 1-931949-03-4

NABAIS, José Casalta – Direito Fiscal. 5.ª Edição. Coimbra: Almedina, 2010. ISBN 978-972-40-3800-1

NEVES, Filipe Duarte – Código do IVA Comentado e Anotado. Porto: Vida Económica, 2010. ISBN: 978-972-788-346-2

OCDE – Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e Património. «Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal». Lisboa: Centro de Estudos Fiscais, 2003. ISBN: 972-653-167-5. N.º 192

ORGANIZAÇÃO PARA A COOPERAÇÃO E DESENVOLVIMENTO ECONÓMICO, OECD Communications Outlook 2003, OCDE, Paris, 2003

OECD (1998), “Dismantling the Barriers to Global Electronic Commerce, Turku (Finland): 19-21 November 1997 - Conference Report”, OECD Digital Economy Papers, No. 38, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/236647320075>

OECD - Taxation and Electronic Commerce - Implementing the Ottawa Taxation Framework Conditions. Paris, 2001. ISBN: 92-64-18595-X

PALMA, Clotilde Celorico – A OCDE e os paraísos fiscais: novas formas de discriminação fiscal. Revista dos Técnicos Oficiais de Contas. 16 (Julho de 2001)

PALMA, Clotilde Celorico – Facturação em IVA – Directiva n.º 2001/115/CE. Revista dos Técnicos Oficiais de Contas. 27 (Junho de 2002)

PALMA, Clotilde Celorico – As regras do CIVA sobre a localização das prestações de serviços (II). Revista dos Técnicos Oficiais de Contas. 30 (Setembro de 2002)

PEREIRA, Manuel Henrique de Freitas – Fiscalidade. 2ª Edição. Coimbra: Almedina, 2007. ISBN 978-972-40-3139-2

PIRES, Rita Calçada – Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico. Coimbra: Almedina, 2011. ISBN 978-972-40-4402-6

TAVARES, Armando Jorge de Almeida - A tributação do comércio electrónico: dificuldades na aplicação do normativo internacional. Aveiro: Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, 2007. Dissertação de Mestrado.

XAVIER, Alberto – Direito Tributário Internacional. 2ª Edição. Coimbra: Almedina, 2009. ISBN 978-972-40-3048-7