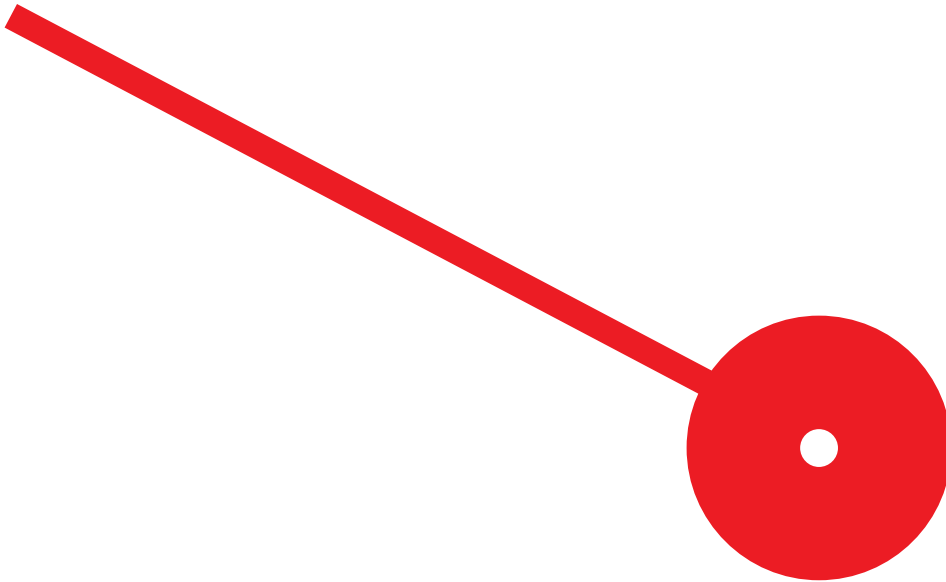


M

MESTRADO
Auditoria

Auditoria no e-commerce:
as dificuldades na
aplicação do conceito de
Estabelecimento Estável
Joana Rita Pereira de Jesus

07/2022



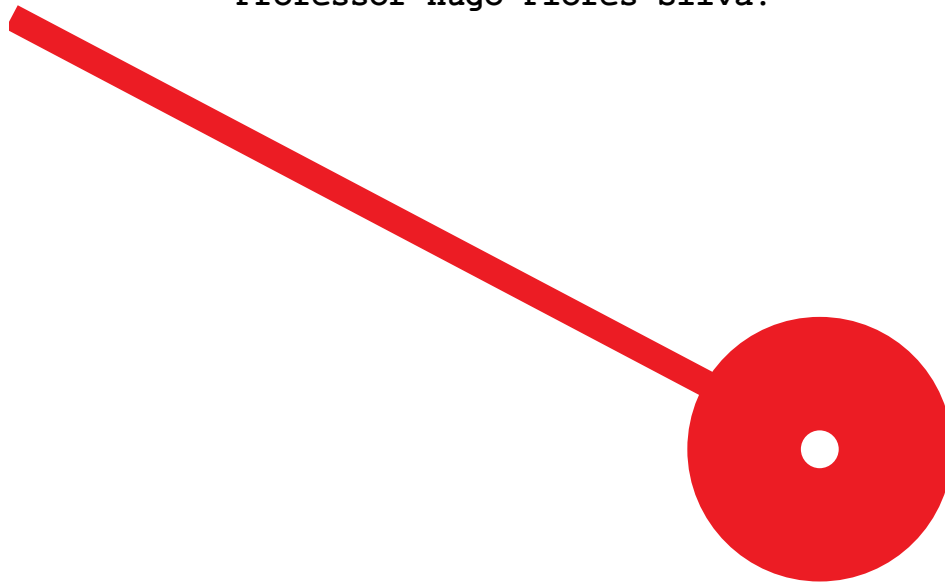
INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
Auditoria

Auditoria no e-commerce: as dificuldades na aplicação do conceito de Estabelecimento Estável

**Dissertação de Mestrado apresentado ao
Instituto Superior de Contabilidade e
Administração do Porto para a obtenção do grau
de Mestre em Auditoria, sob orientação do
Professor Hugo Flores Silva.**

Joana Rita Pereira de Jesus. Auditoria no e-commerce: as
dificuldades na aplicação do conceito de Estabelecimento
Estável 07/2022



Agradecimentos

Um especial agradecimento aos meus pais e ao meu irmão, pelo amor, educação e todos os ensinamentos transmitidos que me motivam a alcançar os meus objetivos pessoais e profissionais.

Ao meu namorado, por todo o apoio e por sempre acreditar em mim.

Aos meus amigos por me acompanharem e contribuírem em todas as minhas conquistas.

Ao professor e orientador Dr. Hugo Manuel Flores Silva pela disponibilidade, partilha de conhecimentos, exigência e rigor que contribuíram para concluir mais um objetivo, a execução desta dissertação.

À professora Ana Paula Rocha por toda a competência partilhada e apoio no decorrer do meu percurso académico.

Resumo:

A presente dissertação tem por objeto principal analisar a qualidade dos procedimentos de auditoria aplicados no e-commerce, incluindo as soluções apresentadas pelo plano *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) e o impacto do caso de Estabelecimento Estável (EE). Desta forma, avaliam-se os desafios que esta emergente área de comércio coloca ao nível de auditoria, considerando especialmente os desafios que naquele contexto surgem em virtude da aplicação do conceito de EE.

O tema é pertinente, pois a intensificação do processo de globalização, devido ao desenvolvimento dos meios de comunicação e de transporte - impulsionados pela eliminação de barreiras de tempo ou de distância na transação comercial -, proporcionou transformações estruturais no comércio internacional. Desta forma, acentuou-se a necessidade de garantir um adequado quadro legislativo aplicável nas relações jurídicas plurilocalizadas. No entanto, como o conceito de EE tinha como referência atividades económicas com presença física, apresentou assim dificuldades perante as atividades digitais que não exigem essa presença. Assim, com a evolução comércio digital e com a dificuldade de controlo das realidades tributárias poderá haver uma propensão para comportamentos de poupança fiscal por parte das empresas.

Tendo em vista o cumprimento propósito investigatório enunciado, foi adotada a seguinte sequência expositiva: (i) num primeiro capítulo, contextualizou-se o e-commerce abordando as oportunidades e desafios inerentes a este tipo de comércio; (ii) num segundo capítulo, analisou-se em detalhe o enquadramento tributário da economia digital, na tributação direta e indireta, e foram também desenvolvidas as soluções apresentadas para combater esta problemática pelo BEPS, dando especial atenção aos desafios colocados pela emergência do e-commerce à noção de EE.; Para além disso, abordou-se os conceitos de planeamento, evasão e fraude fiscal; (iii) finalmente, num terceiro capítulo, analisou-se o conceito de auditoria, abordando as suas dificuldades no comércio digital e o seu papel nas adaptações das soluções sugeridas pelo plano BEPS.

Palavras chave: Auditoria; E-commerce; Estabelecimento Estável; Evasão Fiscal.

Abstract:

The main purpose of this dissertation is to analyze the quality of the audit procedures applied in e-commerce, including the solutions presented by the Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) plan and the impact of the Permanent Establishment (PE) case. Therefore, the challenges that this emerging area of commerce poses to auditing are evaluated, especially considering the challenges that arise in this context due to the application of the PE concept.

The theme is pertinent because the intensification of the globalization process, due to the development of means of communication and transport - driven by the elimination of time or distance barriers in commercial transactions - has provided structural transformations in international trade. As a result, the need to guarantee an adequate legislative framework applicable in plurilocalized legal relations has increased. However, as the concept of PE had as a reference economic activities with physical presence, it presented difficulties in the face of digital activities that do not require such presence. Thus, with the evolution of digital commerce and the difficulty of controlling tax realities there may be a propensity for companies to engage in tax saving behaviors.

In order to fulfill the stated investigative purpose, the following sequence was adopted: (i) in a first chapter, e-commerce was contextualized, addressing the opportunities and challenges inherent to this type of commerce; (ii) in a second chapter, the tax framework of the digital economy was analyzed in detail, in direct and indirect taxation, and the solutions presented to combat this problem by the BEPS were also developed, paying special attention to the challenges posed by the emergence of e-commerce to the notion of PE. In addition, the concepts of planning, evasion and tax fraud were addressed; (iii) finally, in a third chapter, the audit concept was analyzed, addressing its difficulties in digital commerce and its role in the adaptations of the solutions suggested by the BEPS plan.

Key words: Audit; E-commerce; Permanent Establishment; Tax Evasion.

Índice geral

Introdução	1
Metodologia de Investigação.....	4
1 Metodologias de Investigação	5
2 Objeto de estudo	5
Capítulo I – Aproximação ao conceito de E-commerce	7
1 O Comércio	8
1.1 Conceito.....	8
1.2 Tipologia de Comércio	8
2 E-commerce.....	10
2.1 Conceito.....	10
2.2 Origem e Evolução	11
2.3 Tipologias de E-commerce.....	13
2.4 E-commerce em Portugal e noutros países europeus	14
2.5 Quadro regulatório aplicável ao e-commerce.....	17
2.6 O controlo do cumprimento dos quadros regulatórios pelas entidades reguladoras	20
2.7 Oportunidades e desafios do E-commerce	21
Capítulo II – Enquadramento Tributário do E-commerce	22
1 As realidades tributárias num contexto de uma economia de base digital	23
1.1 Breve referência a algumas dificuldades observáveis no contexto do IVA em consequência do comércio eletrónico	25
2 A tributação do E-commerce em sede de IRC: em especial, o problema do estabelecimento estável.....	29
2.1 Enquadramento das realidades tributárias associadas ao e-commerce no âmbito aplicativo do IRC	29
2.2 Aproximação às principais dificuldades aplicativas associadas à emergência do E-Commerce.....	30

2.2.1	Enunciação do problema	33
2.2.2	Soluções apresentadas no contexto do plano BEPS para combater as problemáticas da tributação na economia digital	34
2.2.2.1	No contexto da Ação 1 do BEPS:.....	34
2.2.2.2	No contexto da Ação 7 BEPS (breve referência)	41
2.3	Os desafios colocados pela emergência do E-commerce à noção de EE ...	42
3	A tributação do E-commerce e os comportamentos de poupança fiscal	52
3.1	Aproximação aos conceitos de planeamento, evasão e fraude fiscal	52
3.2	O desenvolvimento do E-commerce e a dificuldade de controlo das realidades tributárias – propensão para comportamentos de poupança fiscal.....	56
	Capítulo III - O E-commerce e a auditoria	58
1	Auditoria: conceito, objetivos e tipologia.....	59
2	Auditoria no E-commerce: principais oportunidades e desafios	60
3	O papel da Auditoria na adaptação de soluções	63
	Capítulo IV – Considerações Finais.....	64
	Referências bibliográficas.....	68

Índice de Figuras

Figura 1 - Percentagem da população europeia que acedeu à Internet.....	15
Figura 2 - Percentagem da população portuguesa que acedeu à Internet.....	15
Figura 3- Percentagem da população portuguesa que fez uma compra online	16
Figura 4- Percentagem das pessoas que fazem compras online por país	17
Figura 5- Evolução da Legislação do e-commerce na União Europeia.	18

Lista de abreviaturas

ANACOM – Autoridade Nacional de Comunicações

BEPS – Base Erosion and Profit Shifiting

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

EE – Estabelecimento Estável

EM – Estado Membro

EUROSTAT– European Statistical Office

IFAC – International Federation of Accountants

INTOSAI – International Organization of Supreme Audit Institutions

IPAD – Instituto Português de Apoio ao Desenvolvimento

IRC – Imposto sobre o Rendimento das pessoas Coletivas

IVA – Imposto sobre o valor acrescentado

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

UE – União Europeia

ENQUADRAMENTO DO TEMA

O comércio surgiu como um sistema de trocas com vista a obter alimentos, apenas mais tarde foi adotado o conceito de moeda, como elemento de pagamento. Com isto, deu-se o surgimento das lojas, inicialmente pequenas que depois estabeleceram-se como cadeias de lojas e armazéns. Hoje em dia, vemos a adaptação do comércio à maior evolução dos últimos tempos, a internet, que veio revolucionar tudo o que pensávamos até então. E como tal, é um tema que achamos urgente estudar.

A crescente importância que o comércio online tem na economia mundial é cada vez mais difícil de refutar. Só na Europa em 2020 o valor do comércio online atingiu 757 bilhões de Euros, valores nunca antes registados (Lone, Nahid, & Jesse, 2021). O crescimento abrupto do mesmo deveu-se não só à transformação das tecnologias, mas também à necessidade e vontade das pessoas adotarem uma vida mais prática e cómoda. Posto isto, o comércio adaptou-se, tornando-se mais simples, mais global e à distância de apenas um clique.

Como referimos anteriormente, com o crescente uso da Internet, o comércio foi submetido a uma brusca mudança na maneira como os negócios são realizados. Surge então, no século XX nos Estados Unidos, o comércio eletrónico mais conhecido como e-commerce, com a Amazon e o eBay como empresas pioneiras. Contudo, apesar desta grande inovação, os obstáculos na altura eram vários desde: a dificuldade de acesso, a resistência das pessoas mais recetivas, as escassas empresas no mercado, entre outros; acabando assim por abrandar o crescimento deste novo setor económico. Atualmente, já são poucas as empresas que não expandiram o seu negócio para o online, para além daquelas que apenas estão disponíveis no comércio eletrónico, prova disso é que em 2017, uma em cada cinco empresas da União Europeia realizaram vendas online.

Devido à pandemia mundial de COVID-19, todas as lojas físicas de pequena e grande dimensão, viram-se obrigadas a fechar, apenas conseguindo comercializar os seus produtos ou serviços através da Internet. Assim, a economia mundial teve um marco histórico na utilização do e-commerce, tendo este aumentado exponencialmente.

Com este crescimento, amplificou-se a dificuldade na tributação e fiscalização do comércio eletrónico, uma vez que os negócios que aqui operam têm mais tendência a estar modelados para evitar impostos, o que poderá originar a evasão fiscal. Com estas mudanças económicas, o princípio da territorialidade foi abalado, pois este tipo de

comércio tem como característica a inexistência de fronteiras físicas. Desta forma, o conceito de EE sofreu algumas alterações de forma a acompanhar o desenvolvimento da economia digital, sendo que esta nova definição gerou muita polémica.

Perante isto, a OCDE e G20 de forma a evitar a evasão fiscal e as transferências de preço entre empresas e subsidiárias devido à dificuldade de tributação do *e-commerce*, desenvolveram o plano *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS) que incluía 15 ações como soluções para a problemática da tributação da economia digital.

A dificuldade nas auditorias feitas às empresas com atividade no comércio online, deve-se, portanto, ao facto dos processos utilizados não terem vindo a acompanhar a evolução do e-commerce. Para manter a qualidade e o profissionalismo, o grande desafio para os auditores será o de adaptar os processos antigos, mas também de criar novos que permitam identificar e atuar adequadamente perante situações de evasão fiscal de uma natureza também ela diferente. Avaliando e adaptando, de forma a torna-los cada vez mais eficazes e eficientes.

1 Metodologias de Investigação

A metodologia de investigação é considerada um meio para obter um fim, isto é, define-se como uma maneira de caminhar até a um objetivo (Quivy, 1995).

Segundo (Fortin, 1996),

“Os métodos de investigação harmonizam-se com os diferentes fundamentos filosóficos que suportam as preocupações e as orientações de uma investigação. (...)

O investigador que utiliza o método de investigação qualitativa está preocupado com uma compreensão absoluta e ampla do fenómeno em estudo.”

De acordo com o tema da presente dissertação, nomeadamente as questões abordadas e o objetivo da mesma, a metodologia de investigação escolhida será a qualitativa, pois tem como objetivo analisar, detalhar, interpretar e avaliar o meio e a ocorrência tal como esta se apresenta.

2 Objeto de estudo

O presente trabalho de investigação tem por objeto analisar os desafios que o desenvolvimento do comércio eletrónico coloca ao nível da auditoria, concedendo-se especial atenção às dificuldades que naquele contexto se levantam em virtude da aplicação do conceito de estabelecimento estável. Desta forma, é também avaliada a qualidade dos procedimentos de auditoria aplicados nesta emergente área do comércio, incluindo impacto do caso do EE e as soluções sugeridas pelo plano BEPS.

De maneira a alcançar o objetivo principal, é necessário analisar cada elemento de forma individual para depois ser possível relacioná-los. Para isso, serão estudados o comércio, os fatores que levaram ao surgimento do e-commerce, incluindo todos os tipos de comércio online. Para além disso, serão analisadas as problemáticas da tributação da economia digital e as soluções para as mesmo pelo plano BEPS, abordando especialmente o EE, e as alterações para a aplicação do conceito do mesmo. Os diferentes tipos de auditoria, as dificuldades que os auditores sentem quando auditam as empresas que vendem os seus serviços e/ou produtos online e o seu impacto nas soluções apresentadas também será abordado. Assim será mais fácil compreender, as motivações que poderão levar à evasão fiscal relacionando-as com as fragilidades que o comércio eletrónico traz e com o caso do EE. As problemáticas da dissertação consistem em:

- Perceber se as fragilidades da tributação no comércio eletrónico potencializam o planeamento e a evasão fiscal.

- Compreender a problemática da tributação na economia digital e as sugestões de soluções para a mesma pelo plano BEPS, em especial o caso do EE.

- Verificar a influência que a aplicação da definição do EE tem na atividade económica das empresas e se esta cria um ambiente favorável à propensão para a evasão fiscal

- Analisar o impacto da auditoria na aplicação das soluções sugeridas pelo plano BEPS

Atendendo ao objeto investigatório traçado, atenderemos às propostas enunciadas no plano BEPS a propósito das dificuldades associadas ao desenvolvimento do comércio eletrónico e, em concreto, as que consistem numa intervenção sobre o conceito de estabelecimento estável. Neste contexto, procuraremos perceber o impacto da (eventual) concretização de tais sugestões ao nível da auditoria. Desta forma, é necessário relembrar as questões futuramente abordadas neste trabalho:

- Quais as principais debilidades do conceito de estabelecimento estável concebido em termos tradicionais, quando confrontado com a necessidade de ser aplicado no contexto do comércio eletrónico?

- Os procedimentos de auditoria tradicionais são adequados a concretizar o respetivo propósito, quando aplicados no contexto do comércio eletrónico?

- Qual o impacto da reformulação do conceito de estabelecimento estável ao nível dos procedimentos de auditoria a desenvolver?

Assim, as questões e as problemáticas referidas serviram como base para a delineação das seguintes hipóteses:

H1: A rápida evolução do comércio eletrónico trouxe inúmeros desafios para a tributação. Qual será o impacto das soluções apresentadas para combater essas problemáticas, na empresa e na auditoria, em especial no caso do EE?

H2: Mesmo com as soluções apresentadas ainda haverá condições para a evasão fiscal?

CAPÍTULO I – APROXIMAÇÃO AO CONCEITO DE E-COMMERCE

1 O Comércio

1.1 Conceito

Segundo o jurista José Ferreira Borges (1833):

“É o comércio como veículo de civilização quem de contínuo amacia a barbaridade das instituições que o arbítrio, o tempo, os interesses e as paixões levantam contra a liberdade, a segurança e a prosperidade dos cidadãos.”

Derivado do latim “*commercium*” significa negociação de mercadorias. Este consiste na transação de bens ou serviços entre duas ou mais pessoas, em vista de obter lucro (Conceitos, 2015). Atualmente, este conceito económico é representado por qualquer loja, quer esta seja física ou virtual, ou até por uma pessoa singular com atividade comercial, podendo desta forma ser chamado de conjunto de negociações.

No entanto, é necessário diferenciar os dois atos que integram esta atividade, a compra e a venda, uma vez que envolvem duas intervenientes diferentes, o comerciante e o consumidor. Nos vários tipos de comércio que existem, o comerciante pode até mesmo ser o produtor. Assim, é possível relacionar os atos de compra e venda com os dois intervenientes, uma vez que o consumidor é quem compra os bens ou serviços e o comerciante é quem realiza a venda dos mesmos. Esta transação apenas acontece pela prévia necessidade de o consumidor satisfazer as suas carências e da necessidade do comerciante obter lucro.

1.2 Tipologia de Comércio

Consoante a forma, o tipo de consumidores e o tamanho de negócio, o comércio apresenta inúmeras formas diferentes. No entanto, apenas vão ser abordados os tipos de comércio mais adequados ao tema abordado neste trabalho.

O **comércio tradicional** é um dos tipos de comércio mais antigos, este representa a cultura local, não só pela sua personalidade, mas também pela proximidade que estes têm com os seus clientes, tornando assim a loja num espaço de socialização. Este tipo de comércio é caracterizado pela presença física e pelas barreiras geográficas inerentes, pela sua transparência na identificação dos intervenientes económicos e na sua realização. Desta forma, o comércio tradicional impactua a vitalidade geográfica das localidades,

sendo que é o único tipo que para além de impacto económico, também afeta social e culturalmente a sociedade (Â. Fernandes, n.d.).

Ao contrário do abordado anteriormente, o **comércio exterior** não apresenta essa proximidade ao consumidor, uma vez que é caracterizado pela importação e exportação dos bens e serviços entre países. Esta forma de comércio surgiu pela crescente globalização do mercado.

Nesse sentido, o **comércio eletrónico ou e-commerce**, também influenciado pela globalização é considerado como um tipo de transação comercial realizada por meios digitais, como por exemplo a Internet. Estas transações abrangem diferentes tipos de negócios, desde sites de retalho destinados a consumidores, até troca de bens e serviços entre organizações. Para além disso, o desenvolvimento da Internet permitiu o surgimento e a comercialização de bens e serviços intangíveis, que ao serem transacionados pelo comércio digital contribuem para a dispensa de presença física e para a proximidade do fornecedor com o consumidor (H. F. Silva, 2021). Assim, uma das particularidades desta forma de comércio é a abolição de barreiras de tempo ou de distância na transação comercial (Ascensão, n.d.).

Segundo Monteiro, n.d. o **franchising** é uma relação contratual em que o produtor de bens e serviços concede a comercialização dos seus bens, através da utilização da marca e demais sinais distintivos, estando sempre em conformidade com as diretrizes prescritas por ele. No entanto, o produtor tem de conceder a outrem conhecimentos e assistência regular

Por fim, o **comércio associado** é caracterizado pela sua grande dimensão e pelos vínculos jurídicos com intermediários. Apesar das empresas manterem a sua independência jurídica acabam por associar numa ou mais atividades, de forma a obter vantagens e conseguirem ser mais competitivas no canal de distribuição inseridas. Este tipo de comércio é normalmente exercido por empresas de grande dimensão, permitindo-lhes comprar em conjunto e obter preços mais competitivos, tal não aconteceria se o fizessem isoladamente (Economia, 2016).

2 E-commerce

2.1 Conceito

O conceito de e-commerce é muito mais complexo do que aparenta, uma vez que é considerado um fenómeno que revolucionou a estrutura do mercado, provocando assim inúmeras alterações financeiras e sociais. Com a utilização da Internet, as empresas começaram a vender e a comprar produtos e serviços de uma forma completamente diferente, pois passaram a fazê-lo utilizando um computador ou outros meios digitais, porém antigamente a troca de informações e o processo de compra e venda era todo feito fisicamente com o encontro do cliente e do vendedor (Kamlesh K. Bajaj & Debjani Nag, 2005).

Para além do referido acima, outra das grandes diferenças entre o comércio tradicional e o e-commerce é a eliminação de fronteiras, a maior acessibilidade, isto porque os produtos e serviços passam a estar disponíveis a qualquer hora do dia em qualquer localização, o que acaba por aumentar muito mais o alcance do negócio.

Desta forma, European Commission, 2002 refere que o comércio eletrónico define-se pela troca de produtos e serviços através de redes informáticas acedidas por computadores, havendo a possibilidade de a entrega e o pagamentos não seja feito pelo mesmo meio.

Dentro do comércio eletrónico, a Anacom, 2004 faz a distinção entre:

- **E-commerce direto** que se define na utilização total de meios digitais para encomendar, pagar e entregar produtos (ímateriais) e serviços. Sendo uma transação completamente eletrónica permite que não haja barreiras geográficas, podendo desta forma usufruir de todo o potencial do mercado eletrónico mundial.

- Por outro lado, no **comércio eletrónico indireto** distingue-se do direto, porque apesar de a sua encomenda e pagamento serem realizado eletronicamente, a entrega do produto, neste caso material, terá de ser feita via os habituais canais de distribuição. Desta forma, não é possível explorar toda a capacidade que o comércio eletrónico mundial tem para oferecer. Para colmatar esse inconveniente, era necessária uma boa rede de canais de distribuição internacionais eficazes que garantissem a entrega dos mesmos.

Assim é possível dividir este conceito em duas partes, isto é, a primeira consiste no procedimento realizado através de meios digitais para colocar ou aceitar uma encomenda, e como consequência desta provém a segunda parte que refere o pagamento como um acordo de uma transferência de fundos futuramente realizada pela transação da primeira parte (Anacom, 2004).

No geral, e segundo (Huseynli, 2022), para uma transação ser considerada dentro do âmbito do e-commerce é necessário que cumpra algumas características, tais como:

- Transações feitas eletronicamente e os dados numéricos devem ser transmitidos através de ferramentas eletrónicas.
- Pelo menos uma das fases de pagamento e entrega respeitantes à transação de bens e serviços tenha sido realizada virtualmente
- Estas transações devem criar algum valor comercial ou apoiar este valor comercial.

2.2 Origem e Evolução

Nos inícios dos anos 70, e por influência dos grandes grupos económicos, surgiu uma tecnologia chamada Electronic Data Interchange (EDI). Esta era maioritariamente utilizada para trocar informações entre empresas, o que possibilitou a automatização do processo de compra, fruto por exemplo da limitação do uso de papel ou até da ligação de grandes lojas de retalho aos seus fornecedores. Devido à sua instalação de redes de comunicação privadas ser tão dispendiosa, esta acabava por ser apenas acessível a grandes empresas e grupos económicos (Eurostat, 2004).

Para além disso, nessa época implementou-se nos mercados financeiros um serviço chamado *Electronic Funds Transfer* (EFT), este permitiu que a transferência de fundos entre bancos pudesse ser feita eletronicamente, com a segurança de redes privadas. Assim, através da transferência de informações entre instituições financeiras foi possível melhorar os pagamentos eletrónicos. Nesta altura, as outras formas de comércio eletrónico disponíveis eram os sistemas de telecomunicação interativos, como por exemplo os telemóveis e a televisão, e as redes proprietárias com os “*videotext*”, como a Minitel.

Apenas nos anos 90, surge a *world wide web*, revolucionando o mercado de negócios. Esta distinguiu-se de todas as outras formas de comércio e de distribuição de informações pois, foi a única que conseguiu ligar quer empresas quer indivíduos de qualquer parte do mundo através de um clique. Desta forma, abriu a porta para a globalização do mercado de negócios, tal se sentiu com o vasto número de empresas que expandiram o seu negócio para este novo mercado e também com outras empresas que surgiram e começaram apenas e só através do e-commerce. O impacto sentiu-se não só no processo de encomenda de um produto ou serviço, mas também no seu pagamento e entrega, eliminando o contacto físico e permitindo o acesso a novas ofertas que antigamente eram fisicamente inacessíveis. As vantagens não ficaram por aí, pois esta era fácil de utilizar, os seus custos funcionamento e de acesso eram baixos, e apresentava uma grande flexibilidade (Anacom, 2004). O crescimento da Internet foi rápido e a meio dos anos 90, apareceram os primeiros sites de e-commerce, sendo a Amazon a pioneira.

No entanto, nos inícios dos anos 2000 houve uma reviravolta, muitos achavam que seria o fim para o comércio online, tudo isto devido às expectativas desmedidas que tinham no sucesso rápido, alimentado pelo crescimento sentido nos primeiros tempos. Apesar do que se pensava, o e-commerce continuava a crescer, mas estava a fazê-lo num ritmo mais lento.

Rapidamente a partir de 2004, o e-commerce não deu margem para dúvidas e continuou a crescer num ritmo cada vez mais acelerado mesmo à frente do crescimento da própria economia. Os *marketplaces*, como a Amazon e eBay que já se tinham estabelecido neste mercado, cresceram cada vez mais, e também as próprias empresas começaram a querer investir os seus fundos internos e a expandir o seu negócio virtual alcançando cada vez mais países e mercados. Para além disso, cada vez mais pessoas tiveram acesso ao comércio eletrónico através das suas casas, uma vez que antes era raro terem um computador com ligação à Internet acessível a qualquer momento. Mais tarde acabou por se normalizar, o que fez com que o uso aumentasse exponencialmente. Consequentemente, as empresas viram isto como uma boa oportunidade para aumentar as suas vendas, alterando assim a maneira como apresentavam os seus produtos e serviços (Schneider, 2015).

Com a introdução da Web 2.0, os sites começaram a ser mais interativos, permitindo aos utilizadores partilhar os seus conteúdos. Assim surgem alguns sites ainda hoje utilizados como o Youtube, a Wikipedia e o Facebook. Até ao presente, continua-se

a ver inúmeras evoluções, como a introdução de dispositivos móveis que permitem aceder à Internet em qualquer parte do mundo, mantendo-se desta forma sempre ativos e conectados. Com isto, surgiram cada vez mais redes sociais que apelavam à compra, contribuindo ainda mais para o crescimento do e-commerce (R. Fernandes, 2021).

A pandemia de COVID-19, não foi só um marco na história da humanidade, mas também introduziu uma nova etapa para o comércio eletrónico, pois este viu-se obrigado a efetuar uma rápida mudança na forma como decorriam os negócios. As pessoas evitavam sair de casa, com o teletrabalho, distância de segurança e confinamentos, o medo do desconhecido vírus fez aumentar não só o número de pessoas que compravam bens e serviços não essenciais online, mas também incrementou as compras de supermercado pela internet, tendo por exemplo numa das maiores cadeias de supermercado americanas Walmart aumentado 74%. Assim, o e-commerce começou a pertencer ao dia-a-dia das pessoas e, facilmente atingiu números de acesso nunca antes registados (Qian, 2020).

2.3 Tipologias de E-commerce

Os tipos de comércio eletrónico podem ser distinguidos pelo tipo de relação com as partes envolvidas, quer estes sejam uma empresa ou o consumidor final, pelos produtos ou serviços transacionados ou até no tipo de setor em que operam. Muitos dos autores baseiam-se apenas no tipo de interação que se cria com os intervenientes da troca comercial eletrónica (Nemat, 2011). Desta forma, as quatro principais formas de e-commerce poderão ser:

- **Business-to-business (B2B):** define-se simplesmente como o e-commerce entre empresas, isto é, este tipo de comércio online lida apenas com relações profissionais. Neste momento, em Portugal é o tipo de e-commerce mais utilizado, representando cerca de 90%, este pode dividir-se em três áreas, como o e-Procurement, e-Marketplace e o e-Distribution. O e-Procurement são infraestruturas digitais que permitem à empresa melhorar a cadeia de fornecimento, não só pelo tempo, mas também pelo custo, automatizando a interação das compras com os fornecedores. Por outro lado, o e-Distributions tenta também através do mesmo meio eletrónico integrar as empresas com os seus representantes ou distribuidores (Anacom, 2004). Por fim, os e-marketplaces são definidos com web sites onde as empresas ou são compradoras ou vendedoras, podendo

assim interagir entre si e realizar transações, com a prioridade de criar conexões comerciais (Gupta, 2014).

- **Business-to-Consumer (B2C):** descreve as atividades eletrônicas das empresas quando estabelecem trocas comerciais de bens e serviços com o consumidor final. É considerado o retalho do e-commerce, também conhecido por lojas virtuais, podendo desta forma ser mais interativas e fáceis. No entanto, poderão não ocorrer tão frequentemente (Nemat, 2011).

- **Consumer-to-Consumer (C2C):** este representa as trocas comerciais entre consumidores finais, ambos comprando ou vendendo, através de plataformas de comércio online onde diretamente contactam um com o outro (Yrjölä, Rintamäki, Saarijärvi, & Joensuu, 2017). Um bom exemplo poderá ser a uma nova loja online chamada Vinted.

- **Consumer-to-Administration (C2A):** este tipo de e-commerce é definido pela utilização de meios eletrónicos pelo consumidor para chegar à administração pública, quer seja, pela divulgação de informação ou realização de pagamentos através da segurança social, ou até na entrega de declaração de imposto e os pagamentos dos mesmos (Anacom, 2004).

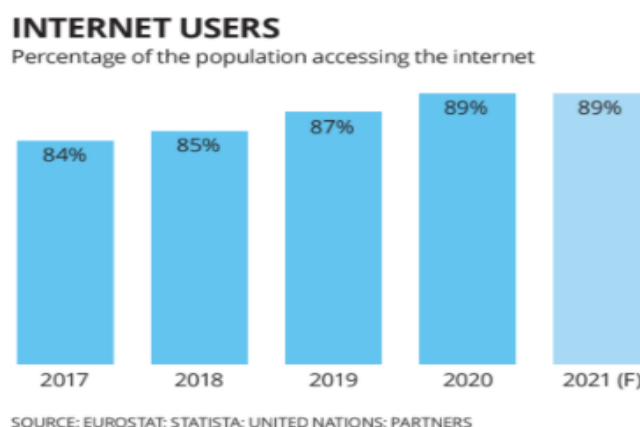
- **Business-to-Administration (B2A) ou Administration-to-Business (A2B):** ambas consistem nas transações eletrónicas entre uma empresa e a administração pública. Primeiramente é considerado como a transação eletrónica onde a empresa oferece algum tipo de bem ou serviço à administração pública, podendo ser chamado de e-government. Por outro lado, A2B consiste nas operações eletrónicas que divulgam à empresa informação ou conselhos para a melhor prática do seu negócio e/ou onde se realiza a cobrança dos pagamentos dos impostos (Nemat, 2011).

2.4 E-commerce em Portugal e noutros países europeus

A Internet veio revolucionar não só o mundo dos negócios, mas também o quotidiano das pessoas. Apesar de haver cada vez mais acessos online, nem todos os cidadãos europeus têm a mesma realidade quanto à utilização da Internet, e, conseqüentemente do e-commerce. A dificuldade de acesso está associada ao desenvolvimento do país em que vive, à zona onde mora, ou até devido à realidade económica e social que enfrenta.

De acordo com o relatório do e-commerce europeu, nota-se um claro crescimento de uso da Internet. Estima-se que a diferença de 2017 até 2021 seja de 5%, ou seja, desde 2017 mais 5% da população europeia tem acedido à Internet. Esta evolução deveu-se não só à introdução de novos equipamentos tecnológicos que facilitam este acesso, mas também à crescente curiosidade por este mundo, às evolutivas capacidades digitais e ao aumento do poder de compra. No entanto, o maior uso de Internet já registado foi em 2020, devido à pandemia mundial de COVID-19 (Lone et al., 2021).

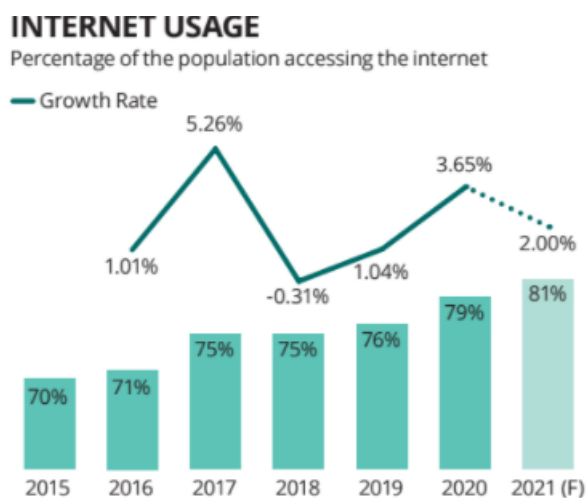
Figura 1 - Percentagem da população europeia que acedeu à Internet



Fonte 1 - https://drive.google.com/file/d/12xpx3zS6UDITsea_HxiYrWfrSmglJ6gn/view

Portugal seguiu o mesmo comportamento que a União Europeia (UE) mas apresentou percentagens mais baixas de evolução, por exemplo em 2020 foi cerca de 10% a menos. Apesar de mais de metade dos portugueses já utilizarem a Internet, há vários que ou devido à sua idade, ou consoante a região que vivem nunca tiveram acesso.

Figura 2 - Percentagem da população portuguesa que acedeu à Internet



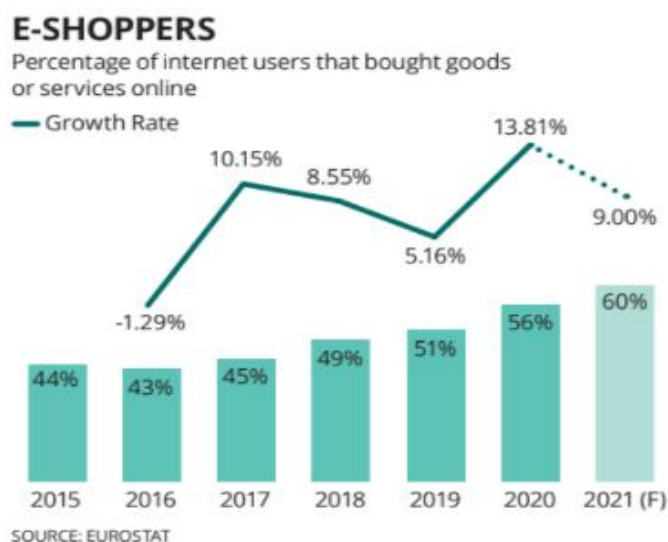
Fonte 2 - : European E-commerce Report 2021.

Disponível em https://drive.google.com/file/d/12xpx3zS6UDITsea_HxiYrWfrSmglJ6gn/view

Segundo a Deloitte, 2019, três quartos dos portugueses acederam à Internet em 2018. No entanto, Portugal continuava na quarta posição mais baixa, com 75%, enquanto a UE apresentava mais 12 pontos percentuais.

Quanto a compras online tanto a Europa como Portugal registaram um aumento, no entanto foi mais significativo para Portugal uma vez que de 2015 até 2018, um grande número de pessoas nunca tinha comprado produtos e serviços através do e-commerce, registando percentagens abaixo de 50%. No entanto, a partir de 2019 e significativamente em 2020 mais de metade dos portugueses já tinham efetuado pelo menos uma compra via Internet, mais uma vez aqui se reflete o efeito que a pandemia teve para o crescimento do e-commerce.

Figura 3- Percentagem da população portuguesa que fez uma compra online

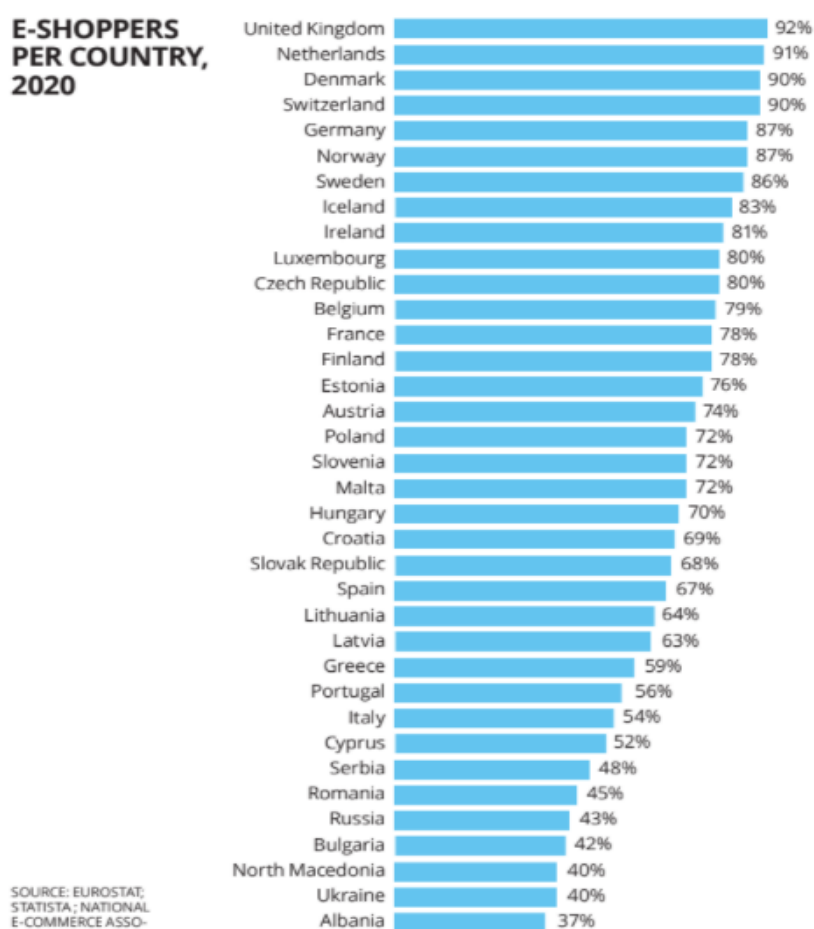


Fonte 3 - European E-commerce Report 2021.

Disponível em https://drive.google.com/file/d/12xpx3zS6UDITsea_HxiYrWfrSmglJ6gn/view

Em 2020, 56% da população portuguesa foi considerada *e-shopper*, ou seja, um consumidor de compras online, ocupando assim o décimo primeiro lugar mais baixo da Europa. Em primeiro lugar, encontra-se o Reino Unido com 92%, sendo que nos últimos três meses 47% da população inglesa já tinha efetuado no mínimo seis compras online de bens e serviços. Comparativamente com Portugal, apenas 14% fez a mesma frequência de compras, ficando assim 4% abaixo da média europeia.

Figura 4- Percentagem das pessoas que fazem compras online por país



Fonte 4 - European E-commerce Report 2021.

Disponível em https://drive.google.com/file/d/12xpx3zS6UDITsea_HxiYrWfrSmglJ6gn/view

Com isto, é possível perceber que a utilização da Internet já é indispensável para a população, e, por consequência as compras no e-commerce também já fazem parte do dia-a-dia das pessoas. Espera-se que em 2022 assim mantenha, e segundo Costa, 2022 prevê-se que até 2025, o comércio eletrónico fature 569,2 mil milhões de dólares.

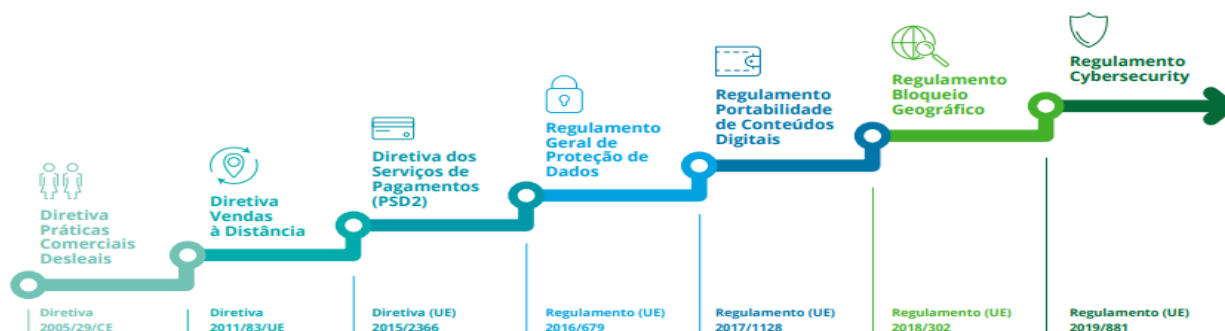
2.5 Quadro regulatório aplicável ao e-commerce

A regulamentação do e-commerce teve início em 1997, com a apresentação da Diretiva 2000/31/CE do Parlamento Europeu e de alguns outros quadros regulatórios, de forma a regular o incentivo à utilização do e-commerce e os direitos dos consumidores. (Deloitte, 2019).

O objetivo das regulamentações é de aumentar a utilização do e-commerce na Comunidade Europeia, protegendo sempre o consumidor e os seus direitos, mas também tentando regulamentar situações propensas à fraude e evasão fiscal.

Desta forma, a Deloitte, 2019 desenvolveu um estudo sobre as mais recentes evoluções da legislação, como demonstra a figura abaixo.

Figura 5- Evolução da Legislação do e-commerce na União Europeia.



Fonte 5- Obstáculos legais e concorrenciais ao desenvolvimento do e-commerce em Portugal (Dezembro, 2019). Disponível em: [Deloitte_Obstaculos ao desenvolvimento do ecommerce.pdf](#)

- Em 2005, surge a **Diretiva 2005/29/CE**, que tem como grande objetivo proteger os interesses económicos dos consumidores face às práticas comerciais desleais das empresas. No entanto, é possível associar dois outros objetivos desta diretiva que se caracterizam como “Conseguir uma harmonização plena em matéria de práticas comerciais das empresas com os consumidores e contribuir para o progresso do mercado interno” (Rodrigues, 2008).

- A **Diretiva 2011/83/ UE**, visava aumentar a proteção dos consumidores perante a harmonização da legislação nacional relativamente aos contratos efetuados entre clientes e vendedores, incentivando assim o comércio entre a União Europeia (European Commission, 2018).

- Com a **Diretiva 2015/2366 da UE**, abordou-se matérias de transparência e requisitos de informação aplicáveis aos prestadores de serviços de pagamento, isto é, tem em vista a comunicação de informação dos clientes a terceiros, para evitar abordagens diferentes entre Estados-Membros em prejuízo dos consumidores (EURLEX, 2015).

- Já o **Regulamento 2016/679 da UE** visa a proteger dos cidadãos quanto ao tratamento dos seus dados pessoais e a livre circulação desses mesmos dados (DGERT, 2019).

- O **Regulamento 2017/1128 da UE**, tem como objetivo estabelecer a igualdade de tratamento dos consumidores enquanto estes viajam ou reside temporariamente noutro Estado-Membro (Arnaut & Mioludo, 2017).

- Neste seguimento, o **Regulamento 2018/302 da UE**, permitiu aos cidadãos europeus aceder a qualquer conteúdo digital sem bloqueio geográfico, isto é, sem restrições dentro do território europeu (Deloitte, 2019).

- Mais recentemente, o **Regulamento 2019/881 da UE**, tentou combater um dos maiores desafios do e-commerce, reforçando a legislação das medidas de segurança implementadas aos prestadores de serviços digitais.

Apesar de Portugal estar obrigado a seguir as Diretivas comunitárias, transpondo-as para leis nacionais, e dar execução aos Regulamentos. Segundo o tratado sobre o funcionamento da UE, Portugal tem condições para ajustar as diretivas às normas nacionais, permitindo assim impor as particularidades. Assim, dentro do quadro regulatório do e-commerce em Portugal apresentado abaixo, é possível realçar:

O **Decreto-Lei n.º 7/2004** reflete as regras europeias sobre o e-commerce, indicando os princípios a seguir pelas atividades económicas eletrónicas, mantendo desta forma o princípio aplicável aos contratos celebrados através de meios digitais e o da transparência (Diário da República Eletrónico, 2004).

Em 2009, esse Decreto-Lei sofreu a sua primeira alteração com o surgimento do **Decreto-Lei n.º 62/2009** que teve como objetivo regular “as comunicações não solicitadas para fins de marketing direto prevendo medidas de proteção contra a invasão da privacidade” (PGDL, 2009). No entanto, como segunda alteração ao Decreto-Lei n.º 7/2004, surge em 2012 a **Lei n.º 46/2012** que tem como objetivo a proteção da privacidade e o tratamento dos dados pessoais no âmbito dos serviços de comunicação eletrónica, obrigando a que os Cookies sejam previamente aceites pelo visitante (PGDL, 2012).

De igual modo de importância, o **Decreto-Lei n.º 24/2014** tem em vista a transparência das práticas comerciais e a ressalva dos legítimos interesses dos consumidores, regulando assim os contratos celebrados à distância e aqueles celebrados fora do estabelecimento comercial (PGDL, 2014). Tendo, posteriormente sido alterado pelo Decreto-Lei n.º 78/2018, com o objetivo de esclarecer alguns dos artigos aí presentes (PGDL, 2018).

Em geral, a perceção do incumprimento da legislação do e-commerce é de reduzida gravidade, o que impacta negativamente a relação custo/benefício ao aplicar a legislação aplicável em entidades não sediadas em Portugal, relativamente ao esforço extra realizado para a aplicação da regulamentação nesses casos. É importante estabelecer medidas cooperativas entre Estados Membros de forma a harmonizar a aplicação da lei e combater às irregularidades no mercado, assim surge a Rede de Cooperação da Proteção (CPC) (Deloitte, 2019).

2.6 O controlo do cumprimento dos quadros regulatórios pelas entidades reguladoras

Cada Estado Membro da UE aplica estruturas regulatórias diferentes, alguns com maior dispersão regulatória apresentando várias entidades diferentes, como Portugal, ou outros, como a Holanda, nos quais a regulação é apenas concentrada numa só entidade. No entanto, há países maiores em que cada região acaba por ter representantes locais do regulador.

Em Portugal, as seis entidades reguladoras do e-commerce são (Deloitte, 2019):

- **Autoridade Nacional de Comunicações (ANACOM)** é responsável pela regulação do setor das comunicações, incluindo as eletrónicas.

- **Autoridade da Concorrência (AC)** está encarregue de controlar o cumprimento das regras da concorrência.

- **Direção Geral do Consumidor (DGC)** tem como missão estabelecer medidas de proteção, educação, informação e apoio às organizações dos consumidores, salvaguardando os direitos destes.

- **Autoridade de Segurança Alimentar e Económica (ASAE)** que fiscaliza e previne o cumprimento do enquadramento regulamentar aplicável às atividades económicas.

- **Banco de Portugal** que têm como suas maiores funções manter e promover a estabilidade financeira do país e dos preços.

- **Autoridade Tributária e Aduaneira (AT)** é responsável pelo controlo das fronteiras externas do território europeu e nacional, conseguindo desta forma gerir os direitos aduaneiros, os impostos e outros tributos.

2.7 Oportunidades e desafios do E-commerce

Como qualquer tipo de comércio, existem vantagens e desvantagens inerentes, tanto para os consumidores como para as organizações. Assim, um dos maiores benefícios que o e-commerce trouxe, foi não só o aumento de oportunidades de negócio, mas também um menor custo operacional e melhor qualidade de serviços. Para além disso, não existem limitações geográficas, ou seja, as empresas conseguem sem esforço encontrar novos clientes, melhores fornecedores e até associadas corporativas mais apropriadas, em qualquer parte do mundo. Desta forma, torna-se mais fácil começar e administrar uma empresa. Adicionalmente também já não existem limitações horárias, uma vez que é possível comercializar a qualquer hora do dia, aliado com a diminuição do tempo de resposta ao cliente, isto é, de encomenda e de entrega, faz com que a eficácia e eficiência da empresa aumente, o que a torna mais competitiva ao demonstrar o seu aumento de produtividade e de qualidade de bens e serviços (Al-lami & Alnoor, 2021).

Porém, existem alguns pontos que são considerados como desvantagem quando se fala em e-commerce, como por exemplo a tributação específica das trocas comerciais eletrónicas e a insegurança que os consumidores podem sentir quando fazem uma compra online. Embora a Comunidade Europeia tente colmatar o quadro legislativo insuficiente, torna-se difícil a concretização deste propósito, uma vez que “alguns dos países têm em vigor legislação não só diferente como, por vezes, também contraditória.” (Anacom, 2004). Até que ponto esta desvantagem não abrirá uma porta para a evasão fiscal?

A dependência das organizações às tecnologias de informação e de comunicação e também a possível deficiência das infraestruturas de comunicação e processamento de dados mais especificamente, na capacidade dos servidores também são uma das grandes fraquezas do comércio eletrónico. De igual maneira, é possível identificar características monopolistas nas telecomunicações, apesar de não ser uma consequência necessária existe uma maior tendência para as empresas desta área estabelecerem preços mais elevados. Um ponto desvantajoso que Al-lami & Alnoor, 2021 também apresentam é o facto de as empresas necessitarem constantemente de uma atualização de software e de hardware de forma a acompanhar o desenvolvimento e as modificações do comércio online.

CAPÍTULO II – ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO DO E-COMMERCE

1 As realidades tributárias num contexto de uma economia de base digital

O e-commerce tomou proporções inimagináveis rapidamente, o que fez com que a tributação a este aplicável se tornasse complexa e um grande desafio para a legislação tributária que até aí estava concebida apenas para o comércio tradicional. (Ramadas, 2019).

Devido à maior comercialização de bens e serviços incorpóreos e intangíveis através de meios eletrónicos, a presença física da economia foi perdendo a importância, proporcionando a possibilidade de haver trocas comerciais sem o conhecimento da identidade dos intervenientes. De igual forma, a necessidade de utilização dos canais tradicionais de distribuição também diminuiu, passando a atividade comercial ser desenvolvida de forma mais instantânea entre o fornecedor e o consumidor (H. F. Silva, 2021).

No entanto, os princípios e a aplicação da tributação da economia não sofreram muitas alterações, pois esta continua a ter dois grandes pilares: os lucros que se traduzem no IRC e nos impostos sobre as transações, mais conhecido por IVA. Neste momento, o objetivo da União Europeia concentra-se na harmonização do imposto sobre o valor acrescentado e na criação de uma rede densa de tratado fiscais bilaterais de forma a evitar dupla tributação, o que fará com que as empresas estejam inseridas num quadro jurídico onde será impossível qualquer país as alterar por si só (Collin & Colin, 2013). Neste sentido, só será possível alcançar este propósito se houver um consenso dos governos, assegurando estabilidade jurídica e, assim, criar condições favoráveis para o crescimento económico.

Ao mesmo tempo que estes desafios criam oportunidades para alcançar a dupla tributação, também podem contribuir para a ausência de tributação do beneficiário do rendimento e em última instância da sociedade-mãe. Assim, tendem a ser criadas condições favoráveis para que os agentes económicos se consigam movimentar, por vezes de forma impune, evitando o poder tributário dos Estados (OCDE, 2014). Por outras palavras, o comércio digital desenvolve desafios para os sistemas fiscais, concebidos essencialmente tendo em conta as características do comércio tradicional. Estas dificuldades na aplicação no comércio digital das propostas jurídico fiscais tradicionais permitem ocultar ou tornar menos perceptível os contornos e a execução das atividades

tributáveis, numa ótica subjetiva – na identificação dos intervenientes-, num ponto de vista objetivo – determinação da capacidade contributiva- e também numa perspetiva territorial – o local onde a atividade económica ocorre. Desta forma, surge os desafios para os sistemas fiscais dos vários Estados identificáveis quanto à localização das atividades tributáveis (H. F. Silva, 2021).

Neste contexto, os elementos geográficos na determinação da competência fiscal perderam a relevância, surgindo assim um desafio que impacta a atribuição de direitos fiscais e tributários entre as diferentes jurisdições. Estas questões estão relacionadas com o paradigma utilizado para determinar onde as atividades económicas foram realizadas e onde foi gerado valor para fins fiscais, o que poderá levar a situações fiscais plurilocalizadas.

De maneira a alcançar um sistema tributário equitativo, justo, íntegro e neutro, é fundamental as autoridades fiscais criarem quadros regulatórios adequados, desempenhando assim um importante papel na concretização do potencial que o e-commerce tem em ser um dos melhores desenvolvimentos económicos do século XXI (OCDE, 1998).

Dos líderes políticos, à sociedade civil, passando pelos meios de comunicação social, todos expressam uma crescente preocupação com o planeamento fiscal das empresas multinacionais que usufruem das lacunas existentes na interação dos diferentes sistemas fiscais. Com o objetivo de conseguir diminuir o rendimento tributável ou mover os seus lucros para jurisdições com impostos mais baixos em que nenhuma ou pouca atividade económica é realizada. De forma a responder a estas preocupações, e a pedido do G20, em 2013 foi publicado pela OCDE um plano de Ação sobre a Erosão de Base e Transferência de Lucros (Plano BEPS, OCDE 2013). Este plano reconhece 15 ações para abordar de forma abrangente o BEPS, estabelecendo prazos para essas ações serem implementadas (OCDE, 2014).

Sem prejuízo do foco da presente investigação resultar colocado nos problemas registados no âmbito da tributação direta – mais concretamente no contexto de IRC –, também no contexto de tributação indireta serão observáveis desafios vários como consequência do desenvolvimento do comércio eletrónico. No ponto seguinte, debruçamo-nos, ainda que brevemente, sobre alguns desafios observáveis no contexto do IVA.

1.1 Breve referência a algumas dificuldades observáveis no contexto do IVA em consequência do comércio eletrônico

O IVA e outros impostos sobre o consumo são geralmente considerados impostos indiretos. Apesar de terem como destino tributar o consumo final de bens e serviços, estes são recolhidos pelo fornecedor destes bens e serviços em vez de diretamente dos consumidores. No entanto, os consumidores suportam a carga destes impostos, em princípio, como parte do preço de mercados dos bens e serviços adquiridos (OCDE, 2014).

A UE criou uma diretiva sobre as comunicações eletrônicas chamada “*E-Commerce VAT Directive*” que se aplicava a todas empresas não pertencentes à UE que praticassem a sua atividade digital comercial, isto é, venda de bens e serviços digitais dentro da mesma. O objetivo passava por estas se registarem de acordo com a autoridade fiscal europeia, e assim aplicar e recolher o IVA. Desta forma, todas as empresas não residentes teriam a possibilidade de se inscrever num esquema interno especial, com um Estado-Membro, que terá como função certificar-se que o montante devido de IVA é entregue a cada Estado-Membro, onde os serviços e bens digitais foram vendidos. Esta diretiva foi concebida com o objetivo de explorar os problemas associados às vendas associadas ao online Business-to-Consumer (B2C), pois estas traduzem-se no maior desafio do regime de IVA, uma vez que é possível comprar bens e serviços de qualquer parte do mundo, não tendo a obrigatoriedade de haver presença física (Cockfield, 2006).

Segundo este autor, os vendedores têm um incentivo para apurar, coletar e cobrar o IVA, com o propósito de receberem créditos fiscais para contrapesar os pagamentos deste imposto. Desta forma, o receio de que as vendas eletrônicas B2B contribuam para a problemática do IVA diminuiu.

No ponto de vista internacional, o projeto BEPS apresenta preocupações a nível dos impostos indiretos, uma vez que surgem questões sobre a capacidade do regime de IVA lidar com transações de vendas transfronteiriças online B2C. Neste sentido, é realçada a importância de encontrar um equilíbrio entre um regime simplificado de registo e conformidade por parte dos fornecedores não residentes e a necessidade dos governos de salvaguardar as receitas. Para isto, as jurisdições têm necessariamente que aplicar medidas adequadas de forma a alcançar a cobrança e a remessa correta do imposto (OCDE, 2015).

- Novas regras do IVA

Com o objetivo de assegurar uma tributação mais apropriada e eficaz, uma concorrência mais justa entre entidades europeias e não europeias, combatendo a evasão fiscal e descomplicando os mecanismos de cobrança de imposto para as empresas, a UE procedeu à alteração de certas disposições da tributação do e-commerce.

“A introdução destas novas regras é motivada pela necessidade de ajustar o IVA à realidade do comércio eletrónico, cujo crescimento exponencial resulta de uma globalização intrinsecamente associada à evolução tecnológica” (Basto, 2020).

Assim, foi alterada a Diretiva 2017/2455 do Conselho da União Europeia de dezembro de 2017 e a Diretiva Europeia 2019/1995 de novembro de 2019, tendo a transposição para o ordenamento jurídico português sido promovida pela Lei n.º 47/2020, de 20 de agosto. Diferentemente de alguns Estados Membros, em Portugal, até 2021, a importação de produtos de países terceiros por consumidores finais, usufruía de isenção de IVA, até ao valor de 22 euros. Esta isenção provocava uma distorção significativa da concorrência em detrimento dos fornecedores europeus e também uma distorção fiscal, uma vez que os produtos importados eram subvalorizados para usufruir dessa isenção (E. Pereira, 2021).

Desta forma, a UE aboliu a isenção de IVA abordada acima, tendo em conta o princípio da tributação no destino – isto é, o IVA será pago de acordo com as leis do país de destino. Estas alterações terão impacto positivo para os Estados-Membros, pois irá incrementar as atividades tributável, o que conseqüentemente irá aumentar a receita fiscal do IVA. Além do mais, irá contribuir para uma harmonização, uma vez que permitirá a todas as empresas terem condições iguais, oferecendo assim oportunidades para o aumento do comércio dentro da UE. No entanto, existe uma exceção para as pequenas empresas com estabelecimento num Estado Membro e que realizem vendas de forma pontual para outros mercados, as quais, até ao valor de vendas de dez mil euros, não ficam obrigadas a declarar o IVA nesses países, pois este será pago no Estado onde tem a sede (Machado, 2021).

Para além disso, a partir de 2021, os maiores *marketplaces* ficaram responsáveis pela recolha do IVA das suas transações de bens provenientes do exterior, junto do consumidor (Deloitte, 2019). Desta forma, tornaram-se sujeitos passivos, tendo de

cumprir as obrigações de guardar os registos das transações que realizam e sempre que solicitado apresentá-los às autoridades fiscais.

Por outro lado, a PwC, 2020 abordou outra alteração quanto ao Regime de IVA nas Transações Intracomunitárias, onde se refere: “*revogação do regime especial do IVA para sujeitos passivos não estabelecidos no Estado-Membro de consumo ou não estabelecidos na União Europeia que prestem serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via eletrónica a pessoas que não sejam sujeitos passivos, estabelecidas ou domiciliadas na União Europeia*”.

Segundo o Tribunal de Contas, 2019, devido ao contínuo rápido crescimento das transações digitais comerciais, a UE não está a conseguir responder aos desafios respeitantes à cobrança dos valores corretos de IVA nem aos direitos aduaneiros dos bens e serviços resultantes das transações do e-commerce. Portugal apesar das novas regulações contínua também a não conseguir responder corretamente aos desafios fiscais que o e-commerce apresenta.

Neste ponto, será interessante atentar nos problemas associados à intangibilidade das operações, as dificuldades qualificativas e as consequências tributárias daí decorrentes:

A introdução do comércio transfronteiriço de bens, serviços e também de bens incorpóreos que, para efeitos de IVA, inclui downloads digitais, trouxe inúmeros desafios para o regime de IVA, nomeadamente quando os produtos são adquiridos por consumidores privados a fornecedores estrangeiros. A pandemia acelerou sem dúvida o uso da Internet e a criação de ativos digitais. Estes ativos caracterizam maioritariamente por um registo eletrónico no qual um indivíduo tem um direito ou interesse, exemplos disso serão: subscrições, aplicações, a *bitcoin* e outras *cryptomoedas*, redes sociais ou até programas armazenados nos telemóveis, computadores, entre outros (Pasztor, 2020).

Neste contexto, as dificuldades que o regime de IVA enfrenta, passam principalmente pela localização das operações sujeitas ao imposto, mas também pela identificação dos intervenientes nas mesmas, uma vez que, não exigindo presença física, tendem a caracterizar-se pelo anonimato. Estes desafios intensificam-se com a crescente evolução da economia digital, devido não só à evolução da tecnologia, como também à

crecente capacidade de as empresas venderem os seus produtos e serviços digitais a consumidores de qualquer parte do mundo.

Outro desafio deste imposto consiste na regular cobrança de valor inadequadamente baixo de IVA sobre estas transações digitais ou na não cobrança do imposto, contribuindo assim adversamente para as receitas de IVA do país e para a desigualdade de condições entre residentes e vendedores não residentes (OCDE, 2015).

A emergência desta modalidade de transações, as quais não estavam previstas no enquadramento legislativo existente, conduziu ao desajustamento dos regimes de IVA, em relação às realidades a que se dirige. O problema assinalado torna-se particularmente visível, nos casos em que é exigido aos vendedores de conteúdo digital localizados noutras jurisdições que, independentemente de serem ou não membros da UE, cobrem o imposto do país onde o cliente reside. Esta situação é problemática por algumas razões, como por exemplo: quando os vendedores de bens e serviços digitais não sabem exatamente a localização dos seus clientes e assim, não querem alterar os seus planos de negócios para incorporar esta medida. Como as leis do IVA estão razoavelmente harmonizadas, a abordagem aplicada resulta para a EU, no entanto dificilmente poderia haver uma norma internacional sem uniformidade substancial do IVA de vários países, sendo que o imposto é diferentemente aplicado em cada jurisdição (McLure, 2001).

Para além dos riscos de evasão fiscal, a economia digital apresenta características que geram mais desafios para a autoridade fiscal. Estes podem ser agrupados em três categorias, também conhecidos por desafios fiscais mais amplos (“*broader tax challenges*”):

- a difícil cobrança do IVA no Estado fonte, ou seja, onde os bens, serviços e bens intangíveis são obtidos por consumidores privados a empresas não residentes, que poderão não ter EE na jurisdição do consumidor.

- a capacidade de determinadas empresas obterem rendimento das vendas de um país onde no passado tinham uma presença física menos relevante, e por isso, fica em causa a relevância das regras de atribuição de obrigações fiscais em vigor que têm em conta a presença física.

- a possibilidade de alguns negócios utilizarem a contribuição dos consumidores na sua cadeia de valor para bens e serviços digitais, designadamente através da recolha e

monitorização de dados. Desta forma, levanta-se a questão de atribuição e reconhecimento de valor (Saint-Amans, 2017).

2 A tributação do E-commerce em sede de IRC: em especial, o problema do estabelecimento estável

2.1 Enquadramento das realidades tributárias associadas ao e-commerce no âmbito aplicativo do IRC

A tributação no e-commerce é um dos maiores desafios que as administrações tributárias e os legisladores tributários enfrentam. Para além dos problemas que tivemos oportunidade de identificar a respeito da tributação indireta, também no contexto da tributação direta se verifica a dificuldade em aplicar os conceitos tradicionais aplicados pela fiscalidade num tipo de comércio completamente diferente do costume, principalmente nestas duas áreas: a qualificação de rendimentos e a sua imputação (D. Monteiro, 2012).

Com efeito, a qualificação dos rendimentos baseia-se na definição do tipo de rendimentos, os quais podem consistir em:

- **Lucro:** simplificadaamente, considera-se como tal os rendimentos obtidos pela venda de bens e serviços. Segundo o artigo 3º nº2 do Código do Imposto sobre o Rendimento Coletivo (CIRC) “*consiste na diferença entre os valores do património líquido no fim e no início do período de tributação, com as correções estabelecidas neste Código.*” No entanto, é também abordada a determinação do lucro tributável pelo artigo 17º do CIRC . No IRC os ganhos das mais variadas espécies contribuem para a formação do lucro, no entanto com as características do comércio eletrónico, vamos apenas abordamos dois dos que consideramos mais pertinentes:

(i) **Royalties:** são rendimentos derivados da utilização, concessão, usufruto temporário de direitos de propriedade intelectual, industrial, comercial ou científica, que não consistam em rendimentos prediais (Almeida, 2010)

(ii) **Mais-valias:** segundo o artigo 46 nº1 do CIRC, mais valias são ganhas através de transmissões onerosas, independentemente do título que opere.

Por outro lado, a problemática da imputação do rendimento consiste na dificuldade na determinação de que país tem soberania para tributar a operação. Esta consiste em dois princípios fundamentais:

- **Princípio da residência:** este indica que todos os rendimentos obtidos por um residente num Estado, podem ser tributados por este, independentemente do país fonte daquele rendimento.

- Em contrapartida, o **princípio da fonte** afirma o rendimento é tributado no Estado onde este foi obtido, independentemente da residência de quem o realiza.

Devido à possibilidade de aplicar estes dois princípios cumulativamente, coloca-se a hipótese de criação de situações de dupla tributação ou de dupla não tributação. Respetivamente, situações em que o estado fonte e o estado residência tributam um mesmo rendimento, sendo estes estados diferentes; e, situações em que nem o país fonte e o país residência tributam o rendimento (D. Monteiro, 2012).

2.2 Aproximação às principais dificuldades aplicativas associadas à emergência do E-Commerce

A introdução da Internet na economia transformou as estruturas de negócio tradicionais, proporcionando a criação de novos modelos de negócios e mercados, os quais se apresentam cada vez mais descentralizados e orientados para a adoção de ligações em rede.

Uma das grandes características deste novo tipo de comércio é a volubilidade que encerra, não só ao nível dos ativos que são (maioritariamente) transacionados, como é o caso paradigmático dos ativos intangíveis, mas também da mobilidade que caracteriza os utilizadores, os quais podem vender/comprar a partir de qualquer parte do mundo. Tudo isto, em consequência da diminuição/eliminação da necessidade de presença física e do crescimento das ligações em rede. Esta mobilidade faz com que os custos de implementação e concretização dos negócio fossem menores e todo o procedimento inerente às atividades económicas se tornasse mais eficiente. De um modo simples: entrar e operar nos mercados a uma escala global/internacional torna-se mais acessível a pequenas, médias empresas e entidades em nome individual (Brites & Lopes, 2019).

Para além disso, torna-se também possível expandir a capacidade de determinados modelos empresariais, porém esta potencialidade aliada com um quadro regulamentar insuficiente, poderá criar condições favoráveis para a aplicação de soluções de poupança fiscal. Pense-se nos casos da publicidade online, da computação em nuvem e do comércio eletrónico, os quais permitem aos operadores aproveitarem as oportunidades de base de erosão e transferência de lucros (Saint-Amans, 2017).

Esta mudança no comércio teve impactos no modo como as pessoas (de um modo geral) se relacionam comercialmente (e conseqüentemente, na economia em si mesma considerada), mas também ao nível do crescimento económico, da redução das taxas de desemprego e do nível de vida, em termos gerais. No entanto – e ao mesmo tempo –, trouxe obstáculos e dificuldades a vários níveis.

Do ponto de vista fiscal (tanto no panorama nacional, como internacional), as conseqüências da evolução assinalada evidenciam-se. Desde logo, pela crescente dificuldade de delimitação do e-commerce perante o resto da economia, considerando que as soluções tributárias pensadas para uma “economia tradicional” não se revelam suscetíveis de assegurar uma adequada resposta num contexto comercial de base digital.

As distintas características entre o comércio tradicional e o e-commerce, juntamente com as lacunas da tributação, abriram espaço para a existência de atividades económicas relevantes, para as quais os modelos de tributação tradicionais não conseguem assegurar uma adequada resposta. Por outro lado, as disposições internacionais relativas à proteção da privacidade e à proteção de dados, a regulamentação, a contabilidade, entre outras inúmeras áreas também enfrentaram desafios com a economia digital.

A evolução da tecnologia possui o potencial de possibilitar que certos agentes económicos atuem com o objetivo de eliminar, evitar ou diminuir as suas obrigações fiscais, não raramente, num quadro de ilicitude. Uma vez que estes consigam obter as vantagens pretendidas, a redução da receita fiscal que tal pressupõe, acaba por implicar que os demais contribuintes tenham que suportar acréscimos de tributação, com o objetivo de a compensar.

O objetivo da fiscalidade passa por alcançar condições equitativas entre os intervenientes económicos, diminuir as desigualdades e incentivar o crescimento. Assim, o propósito da fiscalidade realça a importância de elaborar impostos sobre o rendimento coletivo e sobre o consumo que promovam o crescimento e o investimento (OCDE,

2014). Para atingir esses objetivos, certos sistemas fiscais vão-se munindo de medidas mais rigorosas, o que acaba por potenciar a deslocação de algumas empresas para países cujos sistemas fiscais não se revelam tão exigentes. Tudo isto é potenciado pela elevada mobilidade permitida pelo desenvolvimento da economia digital.

A questão que se levanta com este tipo de mobilidade no contexto de uma atividade comercial plurilocalizada, que acaba por se confrontar com vários enquadramentos tributários nos diferentes territórios com os quais contacta, passa por saber qual dos sistemas fiscais terá a legitimidade de tributar o rendimento. Neste sentido, é necessário abordar a repartição do direito de tributar, à luz dos dois grandes princípios utilizados: o princípio da fonte, isto é, o Estado origem dos rendimentos; ou o princípio da residência, ou seja, onde reside o titular dos rendimentos.

No entanto, quando falamos em economia digital o tratamento dos elementos de conexão não está harmonizado, porque nem sempre é linear defini-los quando se trata de operações transfronteiriças (Brites & Lopes, 2019).

Segundo a OCDE (2014), os principais desafios que a economia digital leva no contexto dos impostos diretos podem ser agregados em três categorias:

(i) A primeira categoria refere o elemento de conexão, ou seja, com uma maior utilização do potencial das tecnologias digitais ligada à reduzida necessidade de presença física na atividade comercial e o papel emergente de efeitos de rede resultantes das interações com os clientes, levanta questões sobre se as regras em vigor para estabelecer a conexão com uma jurisdição para fins fiscais são apropriadas. Por outras palavras, estas questões estão relacionadas com a definição de estabelecimento estável para efeitos de acordo e com as regras de atribuição de lucros.

Apesar de alguns tratados fiscais não autorizam a tributação de lucros de empresas não residentes, na ausência de um EE quando estes são atribuíveis, a questão de conexão vai além das questões de EE sob tratados fiscais. Como resultado, este desafio de elemento de conexão também se relaciona com as regras internas para a tributação de empresas não residentes.

(ii) Outro desafio está relacionado com o acesso a dados e a atribuição de valor criado pela geração de dados relevantes para a localização comercial por meio da utilização de produtos e serviços digitais. Dados relevantes podem criar valor para o

negócio de várias formas, por exemplo no desenvolvimento de produtos ou serviços. No entanto, esse valor criado não vai ser refletido contabilisticamente nas demonstrações financeiras, e por isso não será relevante para determinar os proveitos para efeitos fiscais.

O valor dos dados e as dificuldades relacionadas com a determinação desse valor, são também relevantes para efeitos fiscais no contexto transfronteiriço, pois desencadeia questões acerca se a recolha à distância deve respeitar o elemento de conexão para efeitos fiscais, mesmo inexistência de presença física. Pois esta em caso afirmativo, poderá ter impacto sobre os princípios de atribuição de lucros e os preços de transferência.

(iii) Por último é abordado o desafio de caracterizar os rendimentos derivados dos novos modelos de negócios. O desenvolvimento de novos produtos ou meios digitais suscitou dúvidas quanto à uma caracterização adequada dos pagamentos efetuados graças aos novos modelos de negócio, nomeadamente relacionados com a computação em nuvem. Para além disso, a caracterização tem implicações mais vastas quanto aos direitos de atribuição de impostos, isto é, referente aos elementos de conexão (OCDE, 2014).

2.2.1 Enunciação do problema

A evolução do comércio com a introdução da Internet veio alterar o seu enquadramento legislativo, como tivemos oportunidade de demonstrar. Inicialmente, o princípio da territorialidade delimitava a soberania fiscal dos Estados, o EE servia como um elemento de conexão crucial para gerar o imposto, no entanto facilmente este princípio foi posto em causa com a introdução do comércio eletrónico. Desta forma, a definição de EE consistia em qualquer instalação física onde são exercidas atividades comerciais, industrial ou agrícola. Assim, a problemática consistia na aplicação do conceito de EE, numa economia que exerce atividades económicas remotamente. Para tentar acompanhar todo este progresso, a definição foi-se alterando, daí ser considerada tão polémica. As regras tributárias aplicadas inicialmente já não eram tão eficazes e equitativas como antes, uma vez que foram idealizadas para empresas tradicionais com presença física, o que concedia o direito de tributar nesse mesmo país. Por outro lado, significava que os não residentes teriam de ter EE num país, para serem considerados devedores de imposto no mesmo (Ribeiro, Lopes, & Brites, 2019).

Estes conflitos que surgem no contexto de relações comerciais plurilocalizadas levava muitas vezes à dupla tributação dos rendimentos ou à sua não tributação. Como o conceito de EE não conseguiu acompanhar a evolução do comércio, os desafios tributários foram crescendo, o que permitiu a muitas empresas aplicar esta definição de forma abusiva ou até evitar a aplicação do mesmo. Para além disso, outra das grandes dificuldades do conceito de EE é a de identificar os casos das empresas que transacionam maioritariamente produtos intangíveis e movem-nos para países com uma taxa de tributação mais favorável, uma vez que a tributação deste tipo de produtos ainda não está totalmente delineada e harmonizada.

Em suma, e como veremos mais à frente, o propósito desta problemática será a análise da adequação do conceito de EE assente na exigência de uma presença física, quando o desenvolvimento do comércio eletrónico proporciona a possibilidade de desenvolver uma atividade comercial em termos remotos, sem que a presença no território alvo seja física, mas meramente digital. Naturalmente, alcançar este objetivo, sempre pressuporá compreender a tipologia de iniciativas levadas a efeito pelos agentes económicos (contribuintes) com vista a – aproveitando as insuficiências do tradicional conceito de EE – obterem para si uma vantagem fiscal, correspondente à subtração ou redução da carga fiscal que, de outro modo, teriam de suportar.

2.2.2 Soluções apresentadas no contexto do plano BEPS para combater as problemáticas da tributação na economia digital

2.2.2.1 No contexto da Ação 1 do BEPS:

De forma a combater evasão fiscal e a fraude no comércio eletrónico, o G20 juntamente com a OCDE, em 2015, publicaram um plano de 15 ações sobre a BEPS. Dentro deste foram primeiramente identificados os desafios fiscais que a economia digital desencadeou e, de seguida, inúmeras possíveis estratégias de combate focadas em várias áreas, incluindo alterações na definição de estabelecimento estável.

Na ação 1 do plano de ações da BEPS aborda-se a crescente preocupação com o planeamento fiscal abusivo por parte das empresas multinacionais. Estas empresas usufruem das lacunas provocadas pela interação dos diferentes sistemas fiscais, com o objetivo de diminuir o seu lucro tributável ou de os transferir para jurisdições mais

favoráveis, onde não realizam quaisquer atividades económicas ou as realizam sem expressão significativa.

Neste sentido, analisou-se os desafios fiscais apresentados, em especial a aplicação artificial do conceito do EE na atividade económica. Para além disso, a importância do uso de base de dados, da divulgação global das cadeias de valor e dos bens intangíveis foram analisadas, juntamente com a repercussão que estas tiveram nos preços de transferência e, conseqüentemente a batalha contra o planeamento fiscal adotado pelas empresas dedicadas atividades isentas de IVA.

Embora no referido relatório tenham sido apresentadas soluções tanto ao nível da tributação direta, como da indireta, na presente dissertação, o enfoque será colocado naquelas que se movem no contexto da tributação sobre os rendimentos. Assim, quanto à tributação direta, as soluções apresentadas foram as seguintes:

(i)Um novo elemento de conexão baseada na presença económica significativa:

A economia digital tem como uma das suas maiores características a liberação e o impulsionamento das compras de bens e serviços transfronteiriças. Desse modo, surgiram dificuldades quanto à atribuição do direito de tributar, pois de acordo com a Convenção-Modelo da OCDE, uma empresa necessitava de ter presença física num país, para considerar aí ter um EE e, conseqüentemente ser tributada nesse Estado. No entanto, com a evolução do comércio eletrónico, a presença física é dispensada e passa a ser intangível, tornando-se possível comercializar em territórios nos quais não se está, ou se está remota e instantaneamente, colocando desta forma desafios à aplicação da noção de EE.

Por isso, tendo em conta a impossibilidade de seguir essa regra de atribuição de imposto em todas as atividades digitais foi sugerido como solução, assumir-se a existência de uma presença relevante para efeitos do cumprimento da noção de EE em determinado Estado no qual certa empresa não é residente, quando esta demonstre uma constante e propositada interação económica no seu território, nele efetuando negócios com recurso à tecnologia e aos meios digitais. Por outras palavras, uma entidade mesmo que não tenha uma presença física, poderá ser tributada pelo lucro obtido nesse território, em virtude da alteração do elemento de conexão relevante, o qual passa a assentar na presença económica significativa. Desta forma, pondo em causa a alteração do conceito de EE, pois a questão passa por superar a exigência da presença física.

Para apurar a existência da presença económica significativa, um dos potenciais critérios utilizados será a consideração dos rendimentos que uma empresa não residente obtém, remotamente, no território de um país no qual não é residente. Com intuito de tributar empresas que cumprem de forma relevante este elemento de conexão, seria importante a fixação de um nível mínimo de receita bruta tributável pelo Estado onde se obteve o rendimento. No entanto, o nível mínimo definido deve incluir não só o custo de *compliance* pelos consumidores, mas também o custo que a administração tributária tem na cobrança do imposto, pois apenas assim se compensa a sua cobrança. Para além deste limite, as entidades tributárias deveriam reforçar a identificação, a monitorização e a medição das atividades digitais realizadas por empresas não residentes, exigindo, por exemplo, dados inerentes à atividade digital económica efetuada. Em todo o caso, a adoção de um “*revenue-based factor*”, ou seja, um critério baseado nos rendimentos, por si só, não será suficiente para estabelecer o elemento de conexão. Contudo, uma vez aliado a outros fatores, poderá ser adequado para concluir pela existência de uma presença económica significativa em determinado território.

Desta forma, a OCDE identificou como segundo potencial critério para a identificação deste novo elemento de conexão: os fatores digitais (“*digital factors*”) da entidade. No e-commerce, a possibilidade de criar e manter interações intencionais e sustentadas com os consumidores depende do recurso a fatores analógicos. Por assim ser, uma grande variedade desses fatores poderá ser utilizada na identificação de uma presença económica significativa. Por exemplo:

- Plataformas digitais locais (*local digital platform*): muitas empresas não residentes de forma a oferecer os seus bens e serviços, criam um website tendo em conta elementos locais, ou seja, normas culturais e linguísticas.
- Meios de pagamento local (*local payment options*): apenas uma empresa não residente que possua uma interação intencional e sustentada com um país é que terá em especial atenção garantir que os seus bens e serviços apresentem o preço na moeda local, incluindo os impostos e taxas já calculados, de forma que as experiências de compra não apresentem problemas.
- Nome de domínio local (*local domain name*): as entidades não residentes que vise alcançar os consumidores de um determinado país, normalmente obtêm digitalmente um equivalente a um endereço local, estando esta sobre

o formato de um domínio localizado ou especializado. Por exemplo: o nome do domínio local de Espanha é “.es”.

Como última sugestão, a OCDE sugeriu que se atentasse também nos utilizadores (*user-based factors*) e na introdução de dados associados como indicadores significativos de uma interação propositada e constante na economia de outro país. Esse conjunto de fatores baseados nos usuários, poderão ser nomeadamente:

- Celebração regular de contratos por via eletrónica (*Online contract conclusion*): O número de contratos efetuados através de uma plataforma digital com consumidores residente, mas sem necessidade de intervenção de agentes residentes. Como por exemplo, quando no acesso às plataformas digitais dessas empresas não residentes, os utilizadores concordam com os termos de serviço. Assim, cada acesso a essa plataforma implica na conclusão de um acordo juridicamente vinculativo.
- O montante de dados digitais recolhidos por meio de uma plataforma online de utilizadores (*data collected*), onde o foco seria a origem das informações recolhidas, não tendo importância onde estes dados são processados e posteriormente armazenados. A variedade dos dados coletados não seria apenas os dados pessoais dos usuários, mas também o seu histórico de pesquisas e as suas avaliações de produtos e serviços adquiridos.
- Os usuários ativos mensais (*monthly active users*), este fator permite quantificar a dimensão e compromisso dos utilizadores, de um certo país, que iniciaram sessão ou visitaram a plataforma online num período de um mês.

No entanto, estes fatores, quando considerados isoladamente, poderão não ser suficientes para comprovar uma intervenção económica contínua e intencional por parte de uma empresa num território no qual não reside. Á vista disso, e em determinadas situações, o critério da receita deve ser combinado com os restantes (critério baseado nos utilizadores e o fator digital) para que se estabeleça se a presença económica significativa de uma empresa não residente deve (ou não) ser considerada relevante.

No parágrafo 283 do Relatório da OCDE *Addressing the tax challenge* de 2015 ¹é apresentado um exemplo que explica sucintamente a combinação destes fatores:

¹ Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy- Action 1: 2015 Final Report, OCDE/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project

“Uma empresa não residente tem atividade económica num determinado país e produz uma receita bruta superior ao limite pré-estabelecido. As transações económicas com consumidores residentes são efetuadas através de uma plataforma digital local que exige que o consumidor concorde com os termos de serviço, ou seja, que crie uma conta personalizada e permite que este pague utilizando meios de pagamentos locais disponíveis no website. Assim, é possível entender a interligação que existe entre os rendimentos obtidos nesse país e os fatores baseados nos utilizadores ou o fator digital, comprovando desta maneira a presença económica significativa nesse estado.”²

Se a entidade não residente não possuir EE noutro país, mas se se comprovar que esta cumpre os critérios estabelecidos pela presença económica significativa, os rendimentos gerados nesse país deverão ser tributados da mesma forma possível que seriam se fosse aplicado ao EE. Com o objetivo de garantir na medida que for possível, simultaneamente a paridade entre as empresas sujeitas a imposto somente devido à aplicação do novo elemento de conexão e as entidades tributáveis graças à sua presença física na economia doutro país, quer seja através de um EE ou de uma filial local.

(ii) Imposto com retenção na fonte sobre transações digitais

Outra solução considerada pela OCDE foi a introdução de uma retenção na fonte por consumidores residentes e EE locais de um país relativamente aos pagamentos de bens e serviços adquiridos eletronicamente a fornecedores não residentes, independentemente desta empresa ter ou não uma presença económica significativa.

Portanto, a autoridade tributária desse país já não teria contacto com a empresa não residente e quem concretizaria o mecanismo de cobrança seria o consumidor residente que adquiriu os bens e serviços. Neste sentido, a tributação do rendimento seria realizada no Estado pagador.

No entanto, surgem algumas questões quanto à cobrança do tributo pelo responsável tributário e quanto às transações abordadas. Para além disso, também são

² Tradução livre de “If a non-resident enterprise generates gross revenues above the threshold from transactions with in-country customers concluded electronically through a localised digital platform where the customer is required to create a personalised account and utilise the local payment options offered on the site to execute the purchase, it could be considered that there is a link between the revenue generated from that country and the digital and/or user-based factors evidencing a significant economic presence in that country.”

suscitados alguns problemas específicos quanto ao cumprimento das normas da UE e quanto às obrigações tributárias comerciais. Relativamente ao âmbito das transações abrangidas, este deverá ter uma definição clara e simples, de forma que os agentes de retenção do tributo tenham um conhecimento claro de quando o imposto deve ser exigido e, também, como forma de garantir que as autoridades fiscais possam assegurar o seu cumprimento.

No âmbito da cobrança do imposto, estão contemplados dois tipos de transações diferentes: as transações B2B e as B2C. Nas transferências comerciais B2B, seria expectável que as empresas residentes cumprissem com a sua obrigação de reter na fonte, pelo que quanto a este aspeto, não se levantariam grandes dificuldades.

Diferente seria no contexto das transações B2C, porquanto envolvem operações comerciais entre o fornecedor e o consumidor final. Estes, habitualmente, têm menos conhecimento e experiência ao nível da concretização do mecanismo da retenção; assim como se encontram numa posição de reduzido incentivo a declarar e liquidar o imposto devido. Para além disso, a fiscalização realizada pela entidade tributária à cobrança de reduzidos montantes de tributos a um número elevado de consumidores acarretaria consideráveis desafios e custos administrativos.

Neste sentido, para as transações B2C foi proposto, como alternativa, que a retenção na fonte se concretizasse pela mão dos intermediários que processam os pagamentos realizados pelos consumidores. Porém, esta hipótese apresenta algumas dificuldades técnicas, uma vez que os intermediários, por norma, não teriam acesso a detalhes das transações que lhes permitissem identificar o carácter da mesma e, por conseguinte, teriam mais dificuldade de confirmar o tributo e o valor deste que seria devido.

Para facilitar a tarefa do intermediário, a OCDE propôs que o regime de retenção na fonte fosse reforçado por um sistema de registo obrigatório para as transações B2C realizadas com empresas não residentes, nos termos do qual todos os fornecedores remotos de bens e serviços designassem especificamente uma conta bancária destino para todos os pagamentos recebidos dos consumidores residentes. Consequentemente, estes estariam obrigados a coletar a retenção na fonte dos pagamentos recebidos nessa conta específica. Noutra ponta de vista, poderão surgir desafios nos casos em que o intermediário esteja localizado num país diferente daquele em que se encontra o consumidor, sem conexão com a jurisdição do país do consumidor. Nestes casos, a coleta

do tributo poderá ser colocada em causa, criando-se um ambiente favorável para a aplicação de estratégias de evasão fiscal.

A retenção na fonte de base bruta não foi considerada um correto indicador do imposto sobre o rendimento líquido porque poderá trazer complicações, por exemplo algumas empresas têm despesas contínuas relativamente ao desenvolvimento e promoção do produto, ao serem tributadas pelo seu lucro, não permite a dedução dessas despesas no rendimento tributável. Para fazer face a estas distorções, sugeriu-se fixar uma taxa a um montante relativamente reduzido, com o objetivo de aproximar o encargo fiscal com as margens de lucro típicas. Estas margens são determinadas através de uma análise das margens de rendimento reais dos contribuintes residentes que atuam no mesmo tipo de indústria. No entanto, é possível que os enquadramentos tributários sejam diferentes para os residentes e os não residentes. As obrigações comerciais poderão ser diferentes graças ao que é transacionado, ou seja, se a transação digital incluir um serviço, é aplicado o Acordo Geral sobre o Comércio de Serviços (GATS); se, por outro lado, for um produto, será aplicado o Acordo Geral sobre Pautas Aduaneiras e Comércio (GATT). Estes acordos promovem a tributação igualitária entre os fornecedores residentes e não residentes, sendo que nenhuma situação tributária dos fornecedores seja mais favorável que a outra.

Em suma, a OCDE não acredita que esta solução de tributação da economia digital deva ser aplicada isoladamente, mas sim que possa servir como um mecanismo de apoio para verificar o cumprimento da tributação baseado no elemento de conexão da presença económica significativa.

(iii) Introdução de “Taxa de Equalização” (*equalisation levy*)

A introdução de uma taxa de equalização tem como objetivo proporcionar clareza e equidade a todos os intervenientes económicos, de forma a evitar encargos indevidos. Esta apenas seria aplicável quando uma empresa não residente tivesse uma presença económica significativa. Esta iniciativa tem como finalidade garantir a igualdade de tratamento fiscal entre fornecedores residentes e não residentes.

No entanto, no relatório da Ação 1 do Plano BEPS não foram abordados todos os detalhes desta taxa, antes foi sugerido que este tributo pudesse recair sobre as transferências económicas contratuais firmadas eletronicamente; sobre a quantidade de informações coletados dos utilizadores; ou até sobre o número de utilizadores inscritos

numa plataforma digital. Para além disso, também surge o problema de o mesmo rendimento poder estar sujeito a mais do que um imposto. Por exemplo, no caso do rendimento de uma empresa não residente que esteja sujeito ao IRC no seu país de residência, não se apresentará adequado sujeitá-lo também a este imposto (J. Filho, 2017).

Como exemplo da introdução de uma taxa de equalização poderemos atentar no caso indiano, porquanto em 2016 foi instituído um tributo de tal natureza com o objetivo de tributar as transações B2B digitais. Este tributo não era aplicado a entidades não residentes que tivessem um EE na Índia, pois esse estabelecimento já era tributado através do imposto renda. Adicionalmente, este imposto apenas seria aplicável caso se encontrassem cumpridas algumas condições previamente estabelecidas (Clear, 2022).

Em suma, a introdução da taxa de equalização poderá servir como uma potencial solução para os Estados da fonte aplicarem o tributo às transações digitais das entidades não residentes, segundo a sua presença económica significativa. Porém, a sua aplicação poderá suscitar problemas quanto à discriminação entre empresas locais e não residentes, uma vez que a aplicação deste seria apenas nas entidades não residentes, e, para além disso a criação desta taxa em simultâneo com a aplicação do IRC, não é aconselhável pela OCDE pois evidencia o diferente tratamento fiscal.

2.2.2.2 No contexto da Ação 7 BEPS (breve referência)

A ação 7 do plano BEPS refere-se à possibilidade de se avançar para um novo conceito de estabelecimento estável virtual, o que sempre implicará a redefinição do critério de presença física como chave para definir a conexão territorial (Brites & Lopes, 2019). Com a evolução do comércio e com a desmaterialização do mesmo, surgiram atividades comerciais totalmente digitais. No entanto, de acordo com a Convenção Modelo da OCDE (CMOCDE), para uma entidade não residente ser tributada numa jurisdição necessita de lá ter um EE, para isso acontecer terá de ter presença física nesse Estado.

Como iremos abordar a seguir, a missão deste relatório passa por perceber quais as ações necessárias para evitar a aplicação de estratégias de evasão fiscal por parte dos intervenientes económicos quanto à definição de EE estabelecido na CMOCDE. Para além disso, este relatório identificou como um grande desafio, as estratégias artificiais aplicadas pelas empresas com o objetivo de distanciar as suas atividades económicas em outro país através da manipulação na aplicação do conceito de EE. Assim, as entidades

recorreram aos contratos de comissão como forma de substituir filiais que atuavam como distribuidores dependentes, sem a alteração nas funções praticadas nesse país transfronteiriço. Como consequência, o Estado fonte em que a atividade comercial é praticada sofre diminuições na coleta. No mesmo sentido, as entidades que se regiam pelas exceções do artigo 5º nº4 da CMOCDE também procederam de forma a evitar a tributação nos seus rendimentos pelo Estado fonte.

Deste modo, a OCDE sugeriu algumas alterações de certos tópicos, nomeadamente o recurso a acordos de comissário, exceções à definição do EE e também sobre a fragmentação de atividades entre sociedades relacionadas. Estas têm como objetivo repor a tributação nos casos em que os lucros das empresas não residentes eram não tributados ou era-lhes aplicado uma taxa reduzida fruto das disposições dos tratados fiscais, e serão abordadas a seguir.

2.3 Os desafios colocados pela emergência do E-commerce à noção de EE

Com o crescimento da economia digital, as relações económicas plurilocalizadas foram aumentando, uma vez que devido à eliminação das fronteiras territoriais tornou se cada vez mais acessível estabelecer vendas com países terceiros, independentemente do local onde a entidade estiver estabelecida. Quanto à tributação destas atividades comerciais transfronteiriças, tradicionalmente, esta seguia o princípio de tributação no país de residência, isto é, onde a sua sede está situada. No entanto, as empresas passaram a realizar atividades através de estruturas não personalizadas noutros territórios. Esses territórios foram confrontados com a presença de sujeitos passivos não residentes que desenvolviam no seu território uma atividade com carácter de permanência. Uma vez que a sua tributação segundo as regras gerais para não residentes não se revelava adequada, avançou-se com o conceito de EE para permitir que os estados da fonte (isto é, os locais onde os rendimentos eram gerados em benefício dos não residentes) aplicassem a tais sujeitos passivos um regime semelhante ao que aplicam aos seus residentes – uma tributação com base no lucro tributável- sem a obrigatoriedade destes sujeitos passivos procederem à constituição jurídica de sociedade nesse Estado.

No entanto, surgiram situações em que o mesmo rendimento era tributado em estados diferentes, ou seja, pelo Estado fonte e pelo Estado residência, por outro lado, situações em que nem o país fonte e o país residência tributam o rendimento (D. Monteiro, 2012). Assim, este conceito servia como elemento de conexão na aplicação do critério da

fonte de rendimento nas relações plurilocalizadas, ou seja, concedia o direito de tributação dos rendimentos obtidos a um Estado por uma entidade não residente aí constituir um elemento de conexão, o território.

Sendo o estabelecimento estável um dos elementos de conexão com uma das definições mais contraditórias fiscalmente, é necessário primeiramente perceber a definição de elementos de conexão. Assim, segundo Xavier (2009) citado por (Masuko, 2018):

“Os elementos de conexão operam como “pontes” entre ordenamentos jurídicos, por estabelecerem a ligação entre pessoas, objetos e fatos descritos nas hipóteses de incidência normativa, com determinado ordenamento jurídico”

(Masuko, 2018) refere que o princípio da territorialidade foi utilizado como fundamento para a determinação dos elementos de conexão, sendo que o país em questão adquire o direito de aplicar a sua soberania fiscal sempre que houver um vínculo com o seu território.

Desta forma, a noção de EE implica a presença cumulativa de dois elementos cruciais:

- um elemento estático, isto é, a empresa através da qual é exercida uma atividade;
- um elemento dinâmico, ou seja, a atividade em si mesma.

(R. Pereira, 2015)

De acordo com o artigo 5º do Modelo de Convenção Fiscal da OCDE sobre o Rendimento e o Património, EE *“significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua atividade”* quer este seja um escritório, uma fábrica, um local de direção, entre outros.

Com a aplicação das regras tributárias em vigor no e-commerce desenvolveram-se desajustamentos entre o estado que tributa o rendimento e onde este é obtido. Assim, uma vez que estas normas foram criadas no início do século XX, quando a economia digital ainda não estava muito desenvolvida e as leis tributárias concentravam-se maioritariamente nas empresas tradicionais, as quais operavam com uma presença física. Assim, o valor obtido numa jurisdição não tinha peso na decisão de sobre qual o Estado

com direito de tributar o rendimento; ao contrário da presença física, a qual se revelava preponderante na atribuição do direito de tributar.

Em suma, as atuais leis tributáveis das sociedades regem-se pelo critério de que os rendimentos deverão ser tributados no estado onde este foi criado, se aí tiver presença física; ou seja, as empresas não residentes só poderão ser consideradas devedoras de imposto para efeitos fiscais num determinado Estado, se aí estabelecerem um EE.

No artigo 5º nº1 Código do Imposto sobre o Rendimento Coletivo, considera-se EE “qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.”

Analisando as definições destes dois códigos, e tendo em consideração o (R. Pereira, 2015), considera-se que se deve verificar alguns elementos, tais como:

- Instalação física: Segundo os parágrafos 10 e 11 dos comentários ao artigo 5º da Convenção Modelo³, significa qualquer instalação ou local usados no exercício da atividade da entidade, independentemente de este ser ou não utilizado exclusivamente para essa finalidade. Por outras palavras, o simples facto da entidade dispor de um certo espaço para sua disposição, em que o usa para a sua atividade comercial é suficiente para ser considerado um local de negócio. Não sendo exigido que a entidade possua o direito jurídico formal sobre a instalação, assim poderá por exemplo existir um EE onde uma entidade ocupa ilegalmente um determinado espaço através do qual realiza a sua atividade.
- Determinado grau de permanência: O local de negócios possui o critério de fixidez, ou seja, só pode ser considerado como estabelecimento existente se o mesmo não tiver natureza puramente temporária. Assim, uma instalação física pode ser considerar um EE, mesmo que o seja por um período de tempo muito reduzido devido à natureza sazonal do negócio, sendo por vezes difícil confirmar se será o caso.

Quanto ao critério temporal, mesmo que a opinião dos países não seja homogénea neste assunto, a experiência revela que, por norma, os EE não são considerados como existentes no caso da atividade comercial realizada num

³ Disponível em https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/commentary-on-article-5_mtc_cond-2017-8-en#page3, visitado em 20 de junho de 2022.

país graças a uma instalação fixa tenha sido mantida por um período inferior a seis meses. No parágrafo 28 dos comentários ao art. 5º da CMOCDE, também são abordadas as exceções a esse critério: quer práticas, isto é, quando os países apenas consideram a existência de EE se a permanência da instalação fixa seja por um período mais extenso; quer circunstanciais, no caso das atividades exclusivamente realizadas no país em concreto, ou de estas terem uma natureza recorrente.

- A atividade comercial da entidade é realizada pelo empresário ou pelo pessoal da empresa. De acordo com o parágrafo 39 dos comentários ao artigo 5º da CMOCDE, normalmente, o negócio da entidade é posto em prática através do empresário ou de pessoas que se encontram numa relação contratual de trabalho com a empresa, uma vez que estas podem incluir funcionários e outras pessoas que acatem instruções da entidade, como por exemplo agentes dependentes.

Com as alterações adjacentes a esta nova a economia digital, as empresas com o objetivo de alcançar lucros tributáveis mais baixos poderiam então constituir um EE, centralizando as suas atividades comerciais numa jurisdição mais favorável. Se esta transferência for feita com o objetivo de reduzir ou eliminar a tributação aplicável à empresa, poderemos estar perante um caso de lucros e/ou à erosão da base tributária.

Desta forma, o plano BEPS nomeadamente a Ação 7 basearam-se em encontrar possíveis soluções para este problema do conceito de EE.

- Recomendações da Ação 7 do Plano BEPS:

No relatório final da Ação 7 as alterações sugeridas para evitar as estratégias artificiais no conceito de EE foram:

- Acordos de comissário:

“Um acordo de comissão designa-se como um acordo pelo qual uma pessoa vende bens num certo país em seu próprio nome, porém por conta da empresa estrangeira, detentora desses produtos.”⁴

⁴ Tradução livre de “A commissionaire arrangement may be loosely defined as an arrangement through which a person sells products in a given State in its own name but on behalf of a foreign enterprise that is the owner of these products”.

Desta forma, a tributação apenas recairá no valor do rendimento recebido pelos seus serviços (comissão) e não sobre o lucro das vendas do produto, uma vez que está não é proprietária desses bens. Adicionalmente, a empresa não residente também ganha capacidade de vender os seus bens num país sem aí ter EE.

Como já analisado, a CMOCDE indica que um EE requer que os contratos comerciais estejam concluídos por conta da entidade não residente, por intermediário de um agente dependente, no entanto tal não acontece nos casos de acordos comissariais. Normalmente, nestes acordos o comissário age e conduz livremente as suas atividades comerciais, não estando vinculado a uma empresa não residente, pois vende os produtos de várias entidades, demonstrando desta forma, independência jurídica e económica (J. Filho, 2017).

Porém, nos casos em que os contratos de comissão envolvem intervenientes económicos dependentes, ou seja, quando estes apenas vendem os produtos e agem de acordo com apenas uma entidade não residente criam-se dificuldades na tributação do mesmo, sendo assim mais favorável desviarem-se artificialmente da definição de EE presente CMOCDE.

Com o objetivo de solucionar este problema, a OCDE sugeriu alterações para além das abordadas a seguir, no artigo 5º nº 5 e 6 da CMOCDE, ficando desta forma previsto que os comissários possam estabelecer EE desde que atuem em exclusivo ou praticamente exclusivo para a empresa não residentes e suas relacionadas ou também que tenham um papel crucial na conclusão regular de contratos comerciais num certo país. Desde que estes contratos sejam ou por nome de uma entidade estrangeira, ou para prestações de serviços pelas entidades não residente, ou para a mudança de direito de uso, de propriedade dominada por uma entidade estrangeira.

Desta forma, comprova-se o vínculo de dependência e subordinação face à entidade não residente, implementando assim um EE, o que permite ao país fonte de rendimento tributar os lucros das vendas obtidos no seu território.

- Exceções à definição do EE, no que se refere às atividades preparatórias e auxiliares

Uma das preocupações existentes era que as empresas multinacionais usufruíssem da isenção de certas atividades noutras jurisdições pelos tratados tributários, para realizar

atividades comerciais significativas, excedendo desta forma os objetivos idealizados para estas isenções. Para além disso, alguns Estados estimam que as preocupações do BEPS quanto ao artigo 5º nº4 da CMOCDE surgiram nomeadamente onde existe fragmentação das atividades realizadas entre partes estritamente relacionadas, ou seja, que as entidades multinacionais artificialmente fragmentassem as suas atividades entre várias empresas do grupo, apenas para poderem usufruir das exceções da definição de EE (Alajbegu, Gillum, Niculae, & Rudman, 2015).

Paralelamente, no relatório final da Ação 7 do plano BEPS, foi ainda discutido a modificação das exceções previstas do conceito de EE do artigo 5º, nº4 nas alíneas a) a d) da Convenção Modelo da OCDE. Com o crescimento da economia, algumas atividades consideradas complementares ou preparatórias descritas como exceções no artigo referido anteriormente, deixaram de servir o seu objetivo pois haverá a possibilidade de se terem tornado no núcleo de funções de um certo negócio. Desta forma, deixa de fazer sentido serem consideradas como exceções.

De acordo com o comentário 21.1 ao artigo 5º nº4 da CMOCDE, presente no relatório final da Ação 7 de BEPS, existe alguma dificuldade em diferenciar as atividades que têm um caráter preparatório ou auxiliar das que têm caráter principal. Desta maneira, para distinguir se as atividades são auxiliares ou não, é necessário perceber se esta é uma parte essencial e significativa na atividade da empresa como um todo.

J. Filho, (2017) dá um exemplo de impacto das modificações sugeridas nesta ação se fossem aplicadas. Este exemplo refere um grande armazém localizado no país fonte do rendimento, que emprega vários trabalhadores com o objetivo de armazenar e entregar produtos tangíveis aos consumidores. Estes bens são vendidos *online* pela entidade não residente, sendo importante salientar que o modelo de negócio é dependente da proximidade aos consumidores e da rapidez de entrega dos bens, o que faz com que segundo as alterações sugeridas à definição do EE na Ação 7, este começasse a ser um EE para a entidade não residente.

Um armazém que tenha a funcionalidade de guardar e entregar bens não constitui um EE, pois a atividade principal que é a venda dos bens não é feita pelo armazém mas sim pela entidade não residente, este apenas auxiliava na realização da atividade comercial. Porém, se esse armazém para além de empregar um número elevado de funcionários, tiver como objetivo proporcionar a atração de clientes, originando que o seu trabalho não seja mais de caráter preparatório, mas sim de apoio crucial à atividade

comercial da entidade. Assim, de acordo com o relatório final da Ação 7, este passaria a constituir um EE.

O outro desafio abordado inicialmente é o da fragmentação das atividades empresariais, ou seja, estas atividades por si só têm caráter auxiliar e preparatório, o que permite que estas não constituam EE. Por outro lado, estas quando vistas como um todo são consideradas parte indispensável para a atividade comercial. De forma a não permitir este abuso do artigo 5º nº 4 da CMOCDE e resolver esta temática, foram criadas regras anti fragmentação. Estas regras definiam que uma empresa não pode fragmentar uma coesa atividade operacional em múltiplas pequenas operações, com a finalidade de argumentar que cada uma destas estão envolvidas na atividade preparatória. As mesmas também abordaram os casos das atividades realizadas pela mesma empresa em lugares diferentes, mas também as que são realizadas por empresas estreitamente relacionadas, quer estas estejam ou não no mesmo local.

No geral, as sugestões de alterações propostas pela OCDE foram bem recebidas. Prova disso foi “*Multilateral Convention to Implement Tax Treaty Related Measures to Prevent BEPS*”, uma convenção multilateral que adotaram nos seus artigos 12 e 15 algumas sugestões de modificações da definição de EE do relatório final da Ação 7.

- Proposta de Diretiva do Conselho 2018/0072;

Para garantir uma fiscalidade equitativa e eficaz numa economia cada vez mais digital, tendo em atenção que as regras aplicáveis no momento não estão a conseguir acompanhar a evolução da economia, tornando-se assim desatualizadas, esta diretiva propôs a definição de um novo EE para entidades digitais que realizam a sua atividade entre fronteiras. De acordo com esta proposta, quanto aos novos modelos empresariais da economia digital será necessário comprovar uma presença económica significativa para proteger e definir o direito de tributação (Comissão das Comunidades Europeias, 2018).

Tal como o projeto BEPS da OCDE e G20, esta diretiva aborda modificações ao conceito de EE, adicionando um elemento de conexão da presença económica significativa, que perante a evolução da economia, fará com haja uma maior abrangência de rendimentos digitais aptos a serem tributados que anteriormente não o eram, tornando a tributação dos lucros digitais mais justa e eficaz.

Segundo o artigo 2º, esta proposta será aplicável a entidades aptas a tributação em sede de imposto, independentemente de pertencerem a um país terceiro, ou fazerem parte

de um Estado-Membro. Porém, não estão incluídas empresas que residam num estado terceiro que celebre uma convenção para evitar a dupla tributação (CDT) com o país membro, exceto se essa convenção englobar disposições similares às dos artigos 4º e 5º da mesma relativamente ao estado não residente e se as mesmas estiverem a ser aplicadas. O termo “disposições similares” cria espaço para interpretações díspares quanto à ligação dos artigos presentes nesta diretiva e nos tratados em questão (Parsons & Shreck, 2018).

Para uma melhor compreensão, no artigo 3º são abordadas algumas definições essenciais, nomeadamente no nº 5 em que se explora a abrangência do conceito de serviços digitais. Por outro lado, no anexo II estão expostas as exceções que não se enquadram nesta definição, como por exemplo serviços de transmissão de televisão ou rádio.

Considera-se que uma empresa não residente tem presença digital significativa num estado-membro, “*se a atividade exercida através dessa presença consistir, total ou parcialmente, na prestação de serviços digitais através de uma interface digital*” (artigo 4º nº3 da Proposta de Diretiva do Conselho 2018/0072). Adicionalmente, essa entidade também deveria cumprir, não cumulativamente, três requisitos estabelecidos nesse mesmo artigo. Primeiramente, o total de rendimento obtido das prestações de serviços digitais nesse país exceda os 7 000 000 EUR. O seguinte critério, aborda-se os consumidores dos serviços digitais, devendo ser superior a 100 000. E, por fim, deverão ser celebrados mais de 3 000 contratos comerciais de serviços digitais com utilizadores residentes nesse país membro.

As normas sugeridas para a imputação dos rendimentos a uma presença digital significativa seguem o quadro aplicável aos EE. Esta deve ter em consideração a melhoria, o desenvolvimento, proteção, manutenção e exploração dos bens incorpóreos visto que auxilia na criação de valor dos novos modelos de negócio digitais. No artigo 5º são descritas várias atividades económicas incluídas neste novo elemento de conexão.

Objetivamente, o método mais adequado de imputação dos rendimentos à presença digital significativa foi o do fracionamento do lucro, sendo que os possíveis fatores de fracionamento poderiam abranger não só o número de consumidores e os dados recolhidos num país membro, como também as despesas realizadas com a finalidade de desenvolvimento, investigação e comercialização.

A Comissão Europeia descreve esta diretiva como um apoio para a construção do trabalho em curso da OCDE, estando desta forma de acordo com o plano BEPS. Para além disso, a implementação do elemento de conexão de presença económica significativa exigiria renegociar todos os tratados fiscais já implementados dos membros da UE com estados terceiros (Lips, 2020), o que aliado à necessidade de maior delimitação dos contornos mais detalhados deste conceito, faz com que a sua aplicabilidade ainda não esteja para breve. Adicionalmente, poderia ser mesmo considerado um problema para as entidades não residentes que transacionam bens e serviços digitais ou não, pois poderão ser afetados pela dupla tributação na residência e na fonte.

- Medidas unilaterais:

Ao contrário dos objetivos da Comissão Europeia, tem-se registado um aumento da adoção de medidas unilaterais como uma forma de tributar os serviços digitais. Um exemplo disto é a Espanha, que tenciona aplicar o seu imposto sobre as receitas digitais a uma taxa de 3%, com incidência nos serviços de intermediação, venda de dados obtidos por parte dos utilizadores e serviços de publicidade. Adicionalmente, definiu um limite de 750 000 000 EUR, aplicável aos consumidores sediados em Espanha, ou que usem um endereço IP espanhol. É importante salientar a diferenciação da aplicação de coimas que têm um limite máximo de 400 000 EUR anuais.

A Itália tal como a Espanha, também tem a intenção de aplicar uma taxa de 3% sobre as prestações de serviço digital, tanto às entidades residentes como às não residentes localizadas em território italiano. Para além disso, propõe limitações de 3 000 transações anuais, não incluindo a dedução do IRC, nem considerando as despesas. O imposto destina-se a ser aplicado a produtos intangíveis, como por exemplo, publicidade online, links patrocinados, mas não para o retalho eletrónico. Foi igualmente implementada a modificação da definição de EE e o teste da presença significativa económica, sendo que este teste depende de vários fatores, como os rendimentos obtidos ou até o número de clientes (Bernardes, Murta, Feitosa, & Rocha, 2017).

Portugal não ficou atrás, tendo, recentemente, ampliado o conceito de EE. Este passou a abranger várias atividades comerciais que previamente não estavam dispostas à lei fiscal. Segundo a PWC (2020) é possível salientar as seguintes modificações:

- As prestações de serviços, efetuadas por pessoal contratado pela entidade com a finalidade de executar trabalhos neste território ou funcionários da empresa, que ultrapassem a soma de 183 dias em 12 meses, que iniciem ou terminem no período de tributação em vigor começam a ser consideradas como EE;
- Também se reconhece EE no caso de “uma pessoa, que não seja um agente independente, atue em território português em nome de uma entidade não residente, de forma regular e sem alterações substanciais, e que detenha poderes de intermediação e conclusão de contratos que vinculem a empresa que representa.”;
- Por fim, considera-se componente do rendimento tributável do EE, os lucros obtidos da venda de bens e mercadorias de parte da entidade-sede não residente, igualitário aos vendidos através do EE em território português;

- Dificuldades/desajustamento/incoerências

Em suma, são notórias a desatualização e o desajustamento da definição atual de EE, perante os novos modelos de negócios introduzidos pela economia digital. As atuais regras tributárias do EE, tinham um maior foco na existência de uma instalação física e de um agente, não incluindo as transferências económicas de produtos intangíveis, realizadas graças a uma plataforma eletrónica.

O conceito de EE, como já visto, rege-se pelo princípio da territorialidade, providenciando o direito de tributação ao estado fonte, no entanto, a aplicação desse princípio nas empresas remotas não residentes e as suas atividades digitais comerciais, tornou-se cada vez mais difícil. Desta forma, gerou-se uma desassociação entre o país onde os rendimentos são tributados e o local onde o valor foi originado, provocando assim diminuições nas receitas públicas para o orçamento de estado, e, conseqüentemente foi aumentando a concorrência e a discrepância de tributação entre entidades digitais ou não digitais.

No artigo 5º da CMOCDE, na definição de EE não estão incluídas as atividades comerciais digitais realizadas por empresas sem presença física no país onde o lucro é obtido. Atualmente é crucial especificar este conceito dentro da economia digital, pois é o EE que determina como o lucro num certo local é tributado. A inadequação da definição

do mesmo perante a nova realidade impulsiona um crescente número de evasão fiscal e planeamento fiscal abusivo, prejudicando desta a sociedade como um todo.

O novo elemento de conexão, a presença económica significativa também trouxe dificuldades, uma vez que se considera que os três critérios escolhidos para a aplicação do teste deveriam ser revistos. Neste sentido, surgiram algumas críticas aos critérios utilizados, como por exemplo, o facto de estes não refletirem o critério de permanência temporal, ou até por critérios numéricos escolhidos necessitarem de ajustamento anualmente, de forma a se adequarem a cada EM (Álvarez, 2021).

3 A tributação do E-commerce e os comportamentos de poupança fiscal

3.1 Aproximação aos conceitos de planeamento, evasão e fraude fiscal

- Planeamento Fiscal

O conceito de planeamento fiscal está aberto para discussão, segundo Silva 2008, maior parte dos autores afasta este conceito dos atos ilegais ou de evasão fiscal, tentando delimitá-los às atuações legítimas e lícitas.

O planeamento fiscal é considerado um direito que o contribuinte tem de poder reduzir o imposto a pagar, em conformidade com as leis tributárias aplicáveis no momento, este tipo de planeamento é também conhecido como poupança fiscal (Nascimento, 2018). Em suma, trata-se de obter uma poupança fiscal de forma lícita, não havendo desta forma reação do ordenamento jurídico.

- Tipos de Planeamento Fiscal

De acordo com António Carlos dos Santos, o planeamento fiscal adota três formas: *intralegem*, *contra legem* e até *extra-legem* (A. F. Silva & Cravo, 2009). Em relação à primeira forma, *intralegem*, ocorre quando os atos do contribuinte estão de acordo com a lei tributária, tendente ou ao não pagamento ou ao pagamento de menor valor ou até ao pagamento mais distante. Concluindo, este ato está perante a lei e, assim, não apresenta nenhuma ilegalidade⁵ (A. F. Silva, 2008).

⁵ disponível no sítio www.afp.pt

Do lado oposto, surge o planeamento fiscal ilegítimo, também conhecido como *contralegem*, que reside em opor-se aos princípios do ordenamento jurídico-tributário e das onerações fiscais do contribuinte em vista a uma redução indevida (Sanches, 2006). Com isto, esta poupança fiscal demonstra ilegalidade, pois provem de práticas ilícitas e beneficia de disparidades das normas. Assim, compromete não só a justiça fiscal, como também os princípios da equidade (Caldas, 2015).

Por fim, o comportamento do contribuinte *extra-legem*, mais conhecido por elisão fiscal ou por planeamento fiscal abusivo, consiste no emprego de negócios jurídicos não previstos nas normas de incidência fiscal. Casos estes negócios jurídicos estivessem calculados nas normas, poderiam honrar um regime menos oneroso, que poderia levar à redução ou até à eliminação total de tributação. Este tipo de comportamento acaba por ser um pouco complexo (A. F. Silva & Cravo, 2009).

“O planeamento pode (e deve) ser legítimo e lícito; o planeamento fiscal lícito não é uma prática elitista, mas apenas a aplicação do conhecimento da lei a uma situação tributária concreta.” (A. F. Silva, 2008).

- Evasão fiscal

A evasão fiscal poderá ser descrita como um ato ponderado e ilegal de reduzir ou eliminar totalmente as obrigações fiscais do contribuinte, sendo este uma pessoa física ou jurídica. Por outras palavras, Viana, 2016 afirma que este conceito é considerado um fenómeno social muito complicado, pois contribui negativamente para o desenvolvimento da economia dos países.

Segundo, Moreira, 2003, este conceito agrega a prática de sonegação, que significa a omissão de rendimentos com vista a reduzir o pagamento devido, com a prática de simulação quer seja relativa, isto é, quando através de um negócio simulado, existe outro negócio que corresponde à real vontade das partes, quer seja absoluta, se traduzir-se numa ação jurídica fictícia ou inexistente. Para além destas, também conta com a prática de fraude, que provém do latim *fraudis* e está refletido nas falsificações e distorções feitas pelo contribuinte de forma a evitar a obrigação fiscal

Existem 3 tipos de evasões fiscais, ou seja, poderá acontecer de forma apenas tributária quando por exemplo uma empresa aplica indevidamente uma alíquota de um tributo inferior ao que seria previsto pela lei. Por outro lado, a distorção de documentos

fiscais usados como comprovativo para determinados tributos é intitulada como uma infração penal. Por fim, a evasão fiscal mais grave é aquela que assume a forma penal e tributária, pois são dois tipos de sanções distintas e puníveis perante a lei (Retorno, 2019).

Resumindo, a evasão fiscal é considerada um ato do contribuinte de poupança fiscal, que apesar de respeitar a letra de lei, viola o espírito da mesma, ou seja, o contribuinte cria artificialmente condições para usufruir de uma vantagem que o legislador não lhe quis atribuir. A reação do ordenamento jurídico a este ato com ilicitude moderada será realizada através da aplicação de medidas anti abuso, quer seja pela aplicação da norma geral de anti abuso contempladas no artigo 38.º da LGT, ou pelas normas especiais anti abuso espalhadas pelos diferentes diplomas tributários, nomeadamente os códigos dos impostos.

Por outro lado, a fraude fiscal é o comportamento de poupança fiscal do contribuinte que viola diretamente a letra e o espírito da lei, sendo assim um ato com ilicitude elevada. Consequentemente, a reação do ordenamento jurídico será realizada através de instrumentos contraordenacionais e penais.

- Medidas anti abuso

As medidas anti abuso dão nome a qualquer norma legal que exponha a ineficácia da autoridade tributária no âmbito de negócios e/ou atos jurídicos praticados de forma fraudulenta ou através de meios artificiosos, com vista a alcançar a eliminação ou a diminuição da tributação que seriam devidos caso não fosse aplicado o abuso das formas jurídicas. Assim com a aplicação destas normas, estas situações não são consideradas em termos tributários, aplicando-se a tributação segundo as normas aplicáveis aos atos ou negócios correspondentes à realidade económica, não aproveitando quaisquer vantagens fiscais pretendidas.⁷

Estas medidas estão expressas nos códigos fiscais, por exemplo nos artigos 58º, 59º, 60º e 61º Código do Imposto de Rendimento Coletivo (CIRC), também no artigo 63º do Código do Procedimento e Processo Tributário (CPPT) e, para além disso, nos artigos 38º e 39º da Lei Geral Tributária (LGT), entre outros.

As regras anti abuso são aplicadas de forma diferente nos Estados Membros(EM) da União Europeia, uma vez que uns aplicam um conceito geral de abuso fundamentado na

⁷ Artigo 38º nº2 da Lei Geral Tributária

legislação e/ou na jurisprudência, e outros empregam disposições mais específicas das regras anti abuso (Comissão, 2007).

Assim, surge o problema de carência de comunicação entre os Estados Membros, que poderá levar à não tributação involuntária dos sistemas fiscais dos mesmos ou às duplas deduções ou isenções, proporcionadas pelas discrepâncias existentes. Em busca de soluções, a Comissão da União Europeia decidiu algumas formas de ultrapassar este problema passando por harmonizar o conceito de “abuso” e de “expedientes puramente artificiais”, de modo a ser mais fácil a sua aplicação e incentivou à colaboração administrativa para a deteção de esquemas e abusos fiscalmente fraudulentos (Clotilde & Palma, 2009).

- Causas

Como já referido acima, o papel da auditoria devido ao crescimento do comércio eletrónico tem sido reativo, uma vez que os procedimentos aplicados não estão a conseguir acompanhar este desenvolvimento exponencial do e-commerce. Assim, as empresas que atuam neste mercado estão mais expostas à tentação da possibilidade de diminuição das contribuições fiscais, não só pelo controlo ineficaz da auditoria, mas também pela falta de regulamentação aplicável e pelas lacunas das mesmas, que têm vindo a ser colmatadas pela atualização destas. O contribuinte neste caso percebe um menor risco de ser detetado, daí a sua maior propensão pela prática de evasão fiscal.

Para além disso, as empresas também se sentem motivadas a agir desta forma por motivos económicos, técnicos, políticos e psicológicos. Primeiramente, a situação económica do país e da empresa em si influencia a propensão para a fuga fiscal, neste sentido a recessão económica, o agravamento das condições sociais e o aumento da tributação são as maiores causas.

As causas técnicas estão relacionadas com a complexidade da fiscalidade e a sua transformação. Esta mutação afeta o intento de execução das obrigações fiscais, podendo até levar ao lapso negligente, promovendo desta forma o uso das normas fiscais para fins abusivos. Por outro lado, os motivos políticos recaem no sentimento de justiça social, igualdade de oportunidades e de riqueza ou a falta destas que o contribuinte sente. Por último e não menos importante, o contexto cultural, a formação cívica do sujeito passivo e a sua conduta perante o cumprimento das obrigações fiscal são algumas das causas psicológicas que influenciam o contribuinte (Afonso, 2015).

3.2 O desenvolvimento do E-commerce e a dificuldade de controlo das realidades tributárias – propensão para comportamentos de poupança fiscal

Com a introdução da economia digital, perante uma realidade tributária centralizada nas economias tradicionais, provocou o não ajustamento das leis tributárias às atividades comerciais digitais, originando desta forma uma discrepância entre a tributação do comércio tradicional e o digital.

A grande dificuldade de controlo das realidades tributárias na atividade digital facilitou a adoção de comportamentos por empresas multinacionais no sentido de evitar impostos e aplicar esquemas de evasão fiscal. Exemplo disso, foi o caso da Amazon onde os documentos divulgados demonstravam como esta empresa utilizava os preços de royalties entre duas das suas filiais europeias com o objetivo de diminuir o seu rendimento tributável no Luxemburgo, e também, através de outro sistema de pagamentos intragrupo ou financiamentos de projetos de investigação e desenvolvimento empreendidos nos EUA. Apesar de as diferentes jurisdições estarem a trabalhar para garantir as receitas fiscais das atividades comerciais digitais transfronteiriças, o planeamento fiscal abusivo por parte das entidades digitais tem persistido e, conseqüentemente, as jurisdições nacionais continuam a registar perdas significativas nas suas receitas fiscais (Sindretean, Guga, & Spatari, 2021).

Para além disso, devido ao conceito de EE não contemplar as mudanças que a economia sofreu, abriu espaço para a aplicação de estratégias artificiais na aplicação da sua definição. Assim, muitas empresas conseguem manter a conexão com um território que lhes é favorável, e subtrair-se à conexão a partir do conceito de EE, pelo facto de aí não manterem uma presença física. Por outro lado, algumas entidades poderão ter dificuldade na interpretação deste conceito e de forma não intencional acabam por o aplicar de uma forma incorreta.

O conceito de EE tal como se encontra previsto no CIRC prevê a exigência de uma instalação física num Estado para aí poderem ser tributadas. Em consequência, estão abrangidas situações como um local de direção, uma oficina, um escritório, ou seja, qualquer atividade comercial que envolva ou passa por um espaço físico. Contudo, a exigência de uma estrutura física parece não se compatibilizar com a existência de contribuintes que operam em dado território sem uma presença física. A este respeito, na

Ação 1 do plano BEPS, são abordados alguns exemplos de estratégias aplicadas na economia digital que podem ser utilizadas para reduzir a carga fiscal nas jurisdições:

- (i) Num negócio através da alocação contratual de ativos e riscos incluem a utilização de uma subsidiária ou EE para realizar apoio técnico, marketing ou para manter um “*mirrored server*” que permita o acesso mais rápido dos consumidores aos produtos digitais vendidos pelo grupo, com uma empresa principal a suportar contratualmente os riscos e a reivindicar a propriedades dos intangíveis produzidos por estas atividades. Uma entidade pode, por exemplo, limitar o risco quanto ao nível da empresa local, restringindo a capitalização dessa entidade, de modo que seja financeiramente incapaz de suporta o risco.
- (ii) Num negócio que comercializem bens intangíveis digitalmente, uma subsidiária ou um EE pode manter um armazém e ajudar no cumprimento de encomendas. Estes intermediários serão tributados na sua jurisdição sobre os rendimentos tributáveis aos serviços que prestam, mas o montante que ganham pode ser limitado.
- (iii) Ou até, num negócio operacional situado numa jurisdição intermédia poderá utilizar produtos intangíveis detidos por outra filial numa jurisdição com impostos reduzidos.

Em todos estes casos, temos um agente económico que desenvolve uma atividade geradora de rendimentos no território de determinado Estado, sem que a ele se desloque ou desloquem os seus funcionários, sem que nele mantenha instalações, centros de distribuição, etc.

CAPÍTULO III - O E-COMMERCE E A AUDITORIA

1 Auditoria: conceito, objetivos e tipologia

Segundo Alves, 2015 a auditoria consiste nos procedimentos de verificação de certos processos, sejam estes sobre informação financeira ou não financeira, ou sobre a conduta e os resultados de operações ou até sobre o cumprimento da legislação aplicável, com vista a confirmar se estes estão de acordo com os critérios previamente estabelecidos.

Sendo este um conceito vasto, complexo e em constante crescimento, surgiu uma necessidade de o melhor compreender. De entre várias definições disponíveis é necessário enfatizar as definições de auditoria das organizações internacionais *International Federation of Accountants* (IFAC) e *International Organization of Supreme Audit Institutions* (INTOSAI) e também de um organismo nacional, o Tribunal de Contas.

“Auditoria é uma verificação ou exame, feito por um auditor, dos documentos de prestação de contas, com o objetivo de o habilitar a expressar uma opinião sobre os referidos documentos, de modo a dar os mesmos a maior credibilidade” IFAC: (Contas, 1999)

Auditoria é o exame das operações, atividades e sistemas de determinada entidade, com vista a verificar se são executados ou funcionam em conformidade com determinados objetivos, orçamentos, regras e normas” INTOSAI: (Contas, 1999).

“Exame ou verificação de uma dada matéria, tendente a analisar a conformidade da mesma com determinadas regras, normas ou objetivos, conduzido por uma pessoa idónea, tecnicamente preparada, realizado com observância de certos princípios, métodos e técnicas geralmente aceites, com vista a possibilitar ao auditor formar uma opinião e emitir um parecer sobre a matéria analisada.” (Contas, 1999).

De uma forma generalizada, a auditoria pode ser considerada como um exame realizado pelo auditor, para este garantir que as operações, sistemas, regras e atividades de uma entidade estão em conformidade com os princípios, técnicas e normas geralmente aceites e previamente delineadas, de forma a este poder emitir uma opinião fundamentada, transparente e credível sobre o analisado.

A auditoria pode ser caracterizada de várias maneiras, quer seja pelo tipo de informação que analisa, o setor ou atividade que está inserido, entre outros. Desta forma, apenas irá ser abordado os tipos de auditoria relevantes para a temática desta dissertação:

- **Auditoria Fiscal:** concentra-se em analisar a situação fiscal da entidade, isto é, verificar o cumprimento da legislação e normas aplicável, conhecendo os erros e riscos que provêm da prática desses mesmos erros diminuindo o risco fiscal, conseguir uma melhor eficiência da gestão fiscal e assim obter uma imagem verdadeira e transparente nas demonstrações financeiras (Amorim, n.d.).

- **Auditoria Financeira:** tem como objetivo obter e avaliar informações financeiras sobre a entidade, confirmando se estas estão elaboradas, “*em todos os aspetos materiais, conforme um referencial de relato financeiro aplicável.*” E, por fim conseguir expressar uma opinião verdadeira e apropriada sobre as demonstrações financeiras (Rocha & Eugenio, 2019).

- **Auditoria Operacional:** tem como finalidade analisar as inúmeras áreas operacionais da empresa, quanto aos aspetos de eficiência, eficácia e de economia. Assim, avaliam o desempenho dos processos e das operações, assegurando-se que cumprem as diretrizes operacionais e os princípios económicos (H. Filho, 2009).

- **Auditoria de Qualidade:** dedica-se a confirmar se o sistema de qualidade implementado nos processos da empresa é eficaz e se está em desconformidade com as áreas já auditadas (R. Fernandes, 2021).

- **Auditoria Forense:** é definida como um método de deteção, correção e prevenção de atos criminosos ou fraudulentos realizadas pelo órgão de gestão, pelos funcionários ou até por terceiros (Rocha & Eugenio, 2019).

2 Auditoria no E-commerce: principais oportunidades e desafios

O e-commerce inclui uma grande variedade de atividades de negócio online de bens ou serviços. Desta maneira, é possível afirmar que a Internet alterou por completo as relações organizacionais, sendo que o conceito tradicional de vendedor e consumidor está perdido numa rede distribuída e em constante mudança de estratégia. Assim, a ideia de novas abordagens de processos de auditoria para o comércio online é, com isto, reforçada (Aparicio & Nhampossa, 2011). Assim, quando o e-commerce tem um efeito significativo no negócio da entidade, podem ser exigidos aos auditores níveis apropriados de conhecimento de tecnologias e de comércio online para perceber:

- Se as atividades de e-commerce da entidade e a tecnologia utilizada nestas, as estratégias de comércio online, os riscos associados a essas atividades e a gestão desses mesmos riscos, poderão a afetar o reporte financeiro;

- A natureza, o tempo e a extensão dos procedimentos de auditores, incluindo a avaliação das provas de auditoria;

- Considerar o efeito da dependência da entidade das atividades de e-commerce na sua capacidade de continuar como uma preocupação constante;

Um dos tipos de auditoria mais utilizados no e-commerce em geral, mas mais especificamente B2C ou C2C, será mesmo a auditoria financeira, também para conseguir suportar o quadro legislativo insuficiente e prevenir a evasão fiscal. Desta maneira, um procedimento muito utilizado para prevenir perdas e a evasão fiscal neste tipo de auditoria será a análise de movimentos bancários para não só tentar identificar um evento tributável, mas também informações sobre o consumidor essenciais para uma auditoria eficaz (Huseynli, 2022). Caso haja suspeita de evasão fiscal ou até em casos mais graves de fraude, entra a responsabilidade da auditoria forense como método de detecção e prevenção.

No entanto, a auditoria enfrenta inúmeros desafios quando se trata do e-commerce, não só pela dificuldade de determinar a localização e a fonte dos rendimentos obtidos, mas também pela incerteza da identidade e da informação dos contribuintes. Para além disso, os problemas encontrados na identificação dos bens digitais, os problemas de segurança do comércio eletrónico, a dupla tributação internacional e os paraísos fiscais afetam também negativamente a auditoria fiscal. Determinar os participantes nas transações de e-commerce é uma tarefa muito difícil para as entidades legisladoras. Não sendo possível limitar as atividades do comércio eletrónico a uma certa área geográfica, faz com que haja problema em determinar em que país as transações foram implementadas, e desta forma, perceber qual o país que irá cobrar os impostos que devem ser pagos por ambos contribuintes e as autoridades fiscais (Huseynli, 2022).

Para além disso, o e-commerce poderá proporcionar um ambiente propenso à evasão fiscal quanto às transações monetárias derivadas deste tipo de comércio que não conseguem ser rastreadas, isto é, fica mais difícil para as autoridades fiscais identificarem eventos tributáveis nos casos em que os vendedores e os consumidores encontram-se sem

a participação de intermediários quer sejam agentes, ou instituição financeiras ou não financeiras como os bancos.

Neste contexto, havendo a possibilidade de os consumidores efetuarem compras através de identidades falsas, faz com que seja complicado compreender o conteúdo da transação e o valor da mesma. Para a auditoria fiscal ser eficaz, é essencial ter acesso a informações de entidade e endereço do contribuinte, pois com ausência ou inexatidão destas, as atividades em causa passam a ser excluídas da tributação, afetando negativamente as auditorias fiscais, e por consequentemente, abrindo espaço para a aplicação de estratégias de evasão fiscal.

Segundo Huseynli, 2022:

“O facto de o e-commerce criar uma base para a evasão fiscal numa escala global faz com que seja mais difícil auditar essas atividades”.

Desta forma, uma vez que a legislação aplicável não está adaptada à realidade do comércio eletrónico, surgem oportunidades para os contribuintes obterem poupanças fiscais, mas também cria dúvidas ao nível da aplicação das normas fiscais, sendo que o seu incumprimento poderá ser sancionado. Assim, perante o quadro legislativo insuficiente no e-commerce, existem riscos associados às entidades que aí operam pelo o facto de não haver certeza quanto ao modo de cumprir obrigações fiscais, visto que poderá haver uma interpretação incorreta e, consequentemente, uma aplicação indevida, mesmo que o contribuinte não tenha essa intenção. Ademais no comércio eletrónico corre-se também o risco de a AT dos países com os quais se contacta poder imputar ao contribuinte um comportamento de evasão fiscal e tentar acionar normas anti abuso Ao mesmo tempo, mesmo que um contribuinte opere de modo predominante num determinado território e pretenda nele cumprir as suas obrigações fiscais, a mera presença eletrónica (ainda que preponderante) não bastará, pelo que, caso queira ter um EE nesse território, terá que recorrer criação de estruturas físicas nesse território das quais não necessitava para operar, o que implica custos adicionais e ineficiências.

Atualmente, o papel da auditoria no e-commerce tem sido mais reativo do que preventivo, ou seja, apesar do objetivo de a auditoria ser prevenir evasões fiscais e certificar-se se as atividades das entidades regem a legislação aplicável, neste momento os procedimentos de auditoria não têm conseguido acompanhar a evolução deste tipo de comércio, acabando assim por só conseguir agir à posteriori, depois dos acontecimentos.

3 O papel da Auditoria na adaptação de soluções

Com as soluções sugeridas pelo plano BEPS quanto à tributação da economia digital, várias áreas de uma empresa, especialmente a auditoria tiveram que alterar os seus procedimentos tradicionais, recorrendo por exemplo ao *data analytics* com o objetivo não só de aumentar a sua eficiência, mas também para incrementar a sua capacidade de cobrança.

Estas alterações tributárias propostas fez com que a auditoria dentro de uma empresa tivesse que assumir um papel mais desafiador, pois esta está mais exposta a um maior risco fiscal e reputacional. Para além disso, surge uma maior necessidade de garantir que os documentos e as atividades da entidade estão de acordo com as ações do plano BEPS e que cumprem a legislação aplicável. A verdade é que a necessidade uma maior transparência por parte das empresas age como um “*key driver*” do risco, implicando grandes modificações globalmente à função fiscal e à auditoria (Hanson, 2019).

Em especial, no caso do EE, a auditoria tem um papel crucial em assegurar que as empresas digitais não aplicassem estratégias artificiais quanto à aplicação deste conceito, ou seja, que estas não concentrassem as suas atividades numa jurisdição mais favorável de modo a aí constituir um EE e ser nesse país tributada ou que não evitassem por completo a aplicação do mesmo. Para além disso, com as alterações sugeridas pela Ação 7 do plano BEPS, a auditoria teve que ter uma maior atenção às implicações que as mesmas poderão ter nas empresas, como por exemplo: se anteriormente não era considerado que a entidade constituísse um EE por aí não ter presença física, com as modificações já poderia ser considerado um EE, podendo ser tributado nesse país. Adicionalmente, com a adoção de medidas unilaterais por parte de alguns países implica, igualmente, uma maior atenção por parte da auditoria de uma empresa, se esta manter atividade comercial digital nessa jurisdição.

Em todo o caso, as empresas deverão apoiar-se na sua auditoria interna como uma ajuda na aplicação das soluções apresentadas pelo BEPS e de todas as alterações no enquadramento fiscal deste tipo de economia emergente. Sem a auditoria a fiscalizar as atividades das empresas digitais a propensão para a evasão fiscal seria superior, sendo desta forma considerada uma aliada no cumprimento dos objetivos do plano BEPS.

CAPÍTULO IV – CONSIDERAÇÕES FINAIS

O comércio digital teve um grande impacto no mercado ao aumentar o número de oportunidades de negócio, ao trazer uma melhor qualidade de serviços e diminuir o custo operacional, ao mesmo tempo que derruba as limitações geográficas e horárias presentes no comércio tradicional. A evolução do e-commerce foi tão grande que o seu quadro legislativo se tornou complexo e desafiador, uma vez que a legislação tributária aplicável foi idealizada para uma economia tradicional. Desta maneira, as relações comerciais plurilocalizadas abordaram o paradigma utilizado para definir onde as atividades comerciais foram realizadas e qual o local onde foi gerado valor. Assim, poderá surgir ou a dupla tributação, isto é, quando o rendimento é tributado no estado fonte e no país de residência, ou a não tributação do lucro.

Consequentemente, aumenta a preocupação de as empresas multinacionais usufruírem das lacunas originadas pelo relacionamento de diferentes sistemas fiscais, com a finalidade de reduzir o seu lucro tributável ou de transferir o seu rendimento para jurisdições fiscalmente mais favoráveis. Como forma de responder a essas preocupações, a OCDE e G20, desenvolveram um plano BEPS com a sugestão de 15 ações de combate ao desafio de tributação da economia digital, mas só foi abordado em mais detalhe as sugestões da Ação 1, como por exemplo: o imposto com retenção sobre transações digitais, ou a introdução de “Taxa de Equalização” e a Ação 7, que aborda as alterações de EE. Contudo, os princípios e a aplicação da tributação da economia digital continuam a ter dois grandes pilares: o IVA e o IRC.

De forma a harmonizar o imposto de consumo e o *e-commerce*, a UE criou a diretiva “*E-Commerce VAT Directive*” aplicável às empresas com atividade digital comercial não pertencentes à UE. A difícil cobrança deste imposto no estado fonte do rendimento de uma transação económica de bens intangíveis e serviços gerados por um consumidor privado a uma empresa não residente, com a possibilidade de esta não ter EE no país do consumidor é considerada no plano BEPS como um dos desafios para a autoridade fiscal.

Na tributação direta, uma das dificuldades prende-se com a definição do estado que adquire o direito de tributação do rendimento, pois existem dois princípios fundamentais: o da fonte e o de residência. Neste sentido, é abordada a problemática do elemento de conexão EE, pois o seu conceito sofreu alterações com vista a acompanhar o progresso do comércio. Este conceito acreditava que o princípio da territorialidade delimitava a soberania fiscal dos Estados, pelo que a presença física era um elemento de conexão essencial para gerar imposto, no entanto este princípio foi posto em causa com o comércio

eletrónico. Inevitavelmente, uma das grandes preocupações relativamente à definição de EE, é a de distinguir e sinalizar os casos das empresas digitais que movem os seus lucros para jurisdições mais favoráveis com o objetivo de reduzir o lucro tributável ou evitar o imposto.

A Ação 7 do plano BEPS desenvolveu alterações para evitar as estratégias artificiais no conceito de EE, como por exemplo: os acordos de comissário e as exceções à definição do EE presentes no artigo 5º nº4 da CMOCDE. Para além do plano BEPS, também foram desenvolvidas por parte da Comissão Europeia propostas de diretivas, nomeadamente a Proposta de Diretiva do Conselho 2018/0072 que também abordava alterações ao conceito de EE. Os países membros têm adotado mais iniciativas unilaterais, como é o caso de Portugal que modificou recentemente o conceito de EE, na tentativa de abranger mais atividades económicas. Porém, a OCDE teme que a intervenção individual dos EM na tributação dos serviços digitais crie obstáculos e lacunas legislativas, podendo mesmo gerar insegurança e incerteza jurídica.

Estes desafios de controlo das realidades tributárias na economia digital proporcionam às empresas multinacionais um ambiente de maior propensão à aplicação de esquemas de evasão fiscal, apesar do esforço das jurisdições para tentar evitá-lo. Assim surge a importância da auditoria nas empresas e no combate a estas práticas de planeamento fiscal abusivo. Os procedimentos de auditoria tiveram que se ajustar a este novo tipo de comércio, porém não têm conseguido acompanhar a evolução da economia digital, apresentando um papel mais reativo que preventivo. Juntamente com as sugestões de alterações tributárias e com a evolução de tributação do e-commerce as empresas ficaram expostas a um maior risco fiscal e reputacional, tornando o papel da auditoria mais desafiador. No caso de EE, a auditoria adota um papel crucial ao garantir que o conceito é corretamente aplicado e não são utilizadas estratégias artificiais na sua aplicação.

Em suma, as soluções apresentadas pelo plano BEPS para combater a problemática da tributação da economia digital foram um ponto de partida para a iniciação de várias discussões tributárias entre os Estados Membros. No entanto, estas soluções estão aptas à interpretação e aplicação individual de cada Estado, por via de medidas unilaterais. Portanto, como cada Estado Membro combate individualmente estas problemáticas, o impacto sentido quer na empresa, quer na auditoria é muito significativo, devido às relações económicas transfronteiriças e a aplicação do conceito de EE. Por

consequência, é necessário estar informado das atualizações tributárias implementadas pelos países intervenientes na atividade económica, de forma a garantir o cumprimento devido das leis legislativas. Concluindo, o enquadramento tributário do *e-commerce* continua em constante evolução e, uma vez que não está completamente harmonizado pelos EM, contém lacunas, que mesmo depois das soluções, medidas unilaterais ou diretivas adotadas, podem ainda por agora ser usufruídas pelas empresas e mais facilmente por multinacionais com o objetivo de reduzir o seu rendimento tributável ou até evitar o imposto.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

- Afonso, O. (2015). Motivações para a fraude e evasão fiscais. *Observatório Contra a Fraude*.
- Al-lami, G. T., & Alnoor, A. (2021). E-Commerce : Advantages and Limitations. *INTERNATIONAL JOURNAL OF ACADEMIC RESEARCH IN ACCOUNTING, FINANCE AND MANAGEMENT SCIENCES*, 10(4).
<https://doi.org/10.6007/IJARAFMS>
- Alajbegu, J., Gillum, S., Niculae, C., & Rudman, E. (2015). BEPS Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status. Retrieved from <https://www.thetaxadviser.com/issues/2015/oct/beps-action-7.html>
- Almeida, M. (2010). *A Tributação do Comércio Electrónico on-line*.
- Álvarez, M. (2021). Permanent Establishment. the Crisis of the Article 5 Oecd Mc in the Digital Economy. *Revista Crónica Tributaria*, 180(3), 97–131.
<https://doi.org/10.47092/ct.21.3.4>
- Alves, J. J. dos S. (2015). *Princípios e Prática de Auditoria e Revisão de Contas*.
- Amorim, J. de C. (n.d.). *Aplicação dos procedimentos de auditoria fiscal às áreas da contabilidade : considerações gerais*.
- Anacom. (2004). *O Comércio Electrónico em Portugal - O Quadro Legal e o Negócio*. 2(3), 174–184. Retrieved from http://www.scielo.mec.pt/scielo.php?script=sci_arttext&pid=S2183-184X2015000200014&nrm=iso
- Aparicio, M., & Nhampossa, J. L. (2011). Audit of e-commerce process. *ACM International Conference Proceeding Series*, (July 2011), 35–36.
<https://doi.org/10.1145/2016716.2016725>
- Arnaut, J., & Mioludo, J. (2017). Regulamento (UE) 2017/1128 do Parlamento Europeu e do Conselho de 14 de junho de 2017.
- Ascensão, C. P. (n.d.). O que é e-Commerce? Retrieved from <https://pwm.pt/o-que-e-e-commerce/>
- Basto, A. L. (2020). Na expectativa sobre as novas regras do IVA no e-Commerce. Retrieved from <https://easytax.jornaleconomico.pt/na-expectativa-sobre-as-novas->

regras-do-iva-no-e-commerce

- Bernardes, F., Murta, A., Feitosa, R., & Rocha, J. (2017). *DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO*. (VI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI-COSTA RICA), 159–182.
- Brites, A., & Lopes, C. (2019). A economia digital e os desafios da tributação: Análise das propostas da OCDE e da União Europeia. *XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria*. Retrieved from https://www.occ.pt/dtrab/trabalhos/xviicica/ finais_site/102.pdf
- Caldas, M. (2015). *O Conceito de Planeamento Fiscal Agressivo: Novos Limites ao Planeamento Fiscal?* (Almedina, Ed.). Retrieved from <https://books.google.com.br/books?hl=pt-PT&lr=&id=T4GgCQAAQBAJ&oi=fnd&pg=PT3&dq=planeamento+fiscal&ots=NgFm2Y3THY&sig=Rwgs0eF5WVZFjmWOUKIqfFegOk#v=onepage&q&f=false>
- Clear. (2022). Equalisation Levy. Retrieved June 12, 2022, from <https://cleartax.in/s/equalisation-levy>
- Clotilde, P., & Palma, C. (2009). *A Comunicação da Comissão Europeia sobre a aplicação de medidas anti-abuso*. 40–45. Retrieved from https://www.occ.pt/downloads/files/1253203035_40a45_fiscalidade_final.pdf
- Cockfield, A. (2006). THE RISE OF THE OECD AS INFORMAL ‘WORLD TAX ORGANIZATION’ THROUGH NATIONAL RESPONSES TO E-COMMERCE TAX CHALLENGES. *Spring*, 136–187. Retrieved from https://yjolt.org/sites/default/files/cockfield-8-yjolt-136_0.pdf
- Collin, P., & Colin, N. (2013). *Task Force on Taxation of the Digital Economy*. (January), 1–188.
- Comissão. (2007). A aplicação de medidas antiabuso na área da tributação directa – na UE e em relação a países terceiros.
- Comissão das Comunidades Europeias. (2018). *DIRETIVA DO CONSELHO*. 12.
- Conceitos, E. (2015). Conceito de Comércio.

- Contas, T. de. (1999). *MANUAL DE AUDITORIA E DE PROCEDIMENTOS*. 22–23.
- Costa, G. (2022). 2022: o que esperar do “e-commerce” neste ano?
- Deloitte. (2019). *Obstáculos legais e concorrenciais ao desenvolvimento do e-commerce em Portugal*.
- DGERT. (2019). Regulamento Geral sobre a Proteção de Dados.
- Diário da República Eletrónico. (2004). Serviços da sociedade de informação, em especial do comércio. *Diário Da República n.º 5/2004, Série I-A de 2004-01-07. Lisboa: Conselho de Ministros*, 1–16. Retrieved from <https://dre.pt/web/guest/legislacao-consolidada/-/lc/73199154/view?q=Decreto+Lei+7%2F2004>
- Economia. (2016). Comércio Associado.
- EURLEX. (2015). DIRETIVA (UE) 2015/2366 DO PARLAMENTO EUROPEU E DO CONSELHO. *Jornal Oficial Da União Europeia*, 337/35. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/PT/TXT/?uri=CELEX:32015L2366>
- European Commission. (2002). *E-Commerce in Europe*.
- European Commission. (2018). *Diretiva relativa aos direitos dos consumidores (2011/83)*.
- Eurostat. (2004). *E-commerce and the Internet in European businesses (2002)*. (February).
- Fernandes, Â. (n.d.). Comércio Independente – da essência à preferência. Retrieved December 4, 2021, from Escola Comércio Lisboa website: <https://escolacomerciolisboa.pt/2019/05/comercio-independente-da-essencia-a-preferencia/>
- Fernandes, R. (2021). *A importância das boas práticas de Auditoria no e-commerce na área business-to-business*.
- Filho, H. (2009). Auditoria operacional: um enfoque multidisciplinar. *Revista Controle - Doutrina e Artigos*, 7(1), 197–210. <https://doi.org/10.32586/rcda.v7i1.288>
- Filho, J. (2017). *Os Desafios Da Tributação Na Economia*. Retrieved from [https://eg.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge Roque - Os desafios da tributação na](https://eg.uc.pt/bitstream/10316/84100/1/Jorge%20Roque%20-%20Os%20desafios%20da%20tributa%C3%A7%C3%A3o%20na%20economia.pdf)

- Fortin, M.-F. (1996). *O processo de investigacao*. Retrieved from 0-1.PDF (wordpress.com)
- Gupta, A. (2014). E-COMMERCE: ROLE OF E-COMMERCE IN TODAY'S BUSINESS Anjali. *International Journal of Computing and Corporate Research*, 4(1), 97.
- Hanson, R. (2019). A fiscalidade começa a evidenciar-se: as rápidas mudanças no contencioso fiscal. Retrieved June 23, 2022, from EY Global and Americas Tax Controversy Leader website: https://www.ey.com/pt_mz/tax/tax-steps-into-the-light-rapid-changes-in-tax-controversy
- Huseynli, S. (2022). E-Commerce and Tax Audit; The Effects of Digital Goods on Tax Auditing. *Journal of Current Debates in Social Sciences*, 4(1), 33–47. <https://doi.org/10.37154/cudes.2021.30>
- Kamlesh K. Bajaj, & Debjani Nag. (2005). *E-Commerce* (T. M. Graw-Hill, Ed.). Retrieved from <https://books.google.com.br/books?hl=pt-PT&lr=&id=Co8iBAAAQBAJ&oi=fnd&pg=PP1&dq=e+commerce&ots=dNnT8PXJNm&sig=WmiTyXenJ6Itkw8S30nVAEXP07c#v=onepage&q=e-commerce&f=false>
- Lips, W. (2020). The EU Commission's digital tax proposals and its cross-platform impact in the EU and the OECD. *Journal of European Integration*, 42(7), 975–990. <https://doi.org/10.1080/07036337.2019.1705800>
- Lone, S., Nahid, H., & Jesse, W. (2021). *European E-Commerce*.
- Machado, M. (2021). E-COMMERCE: As novas regras de tributação. Principais alterações e implicações. Retrieved from Nova Advogados website: <https://novallegal.pt/2021/07/19/e-commerce-as-novas-regras-de-tributacao-principais-alteracoes-e-implicacoes/>
- Masuko, A. C. (2018). Direito tributário internacional - elementos de conexão no comércio exterior de serviços e intangíveis. *Revista Da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo*, 113, 227–250. <https://doi.org/10.11606/issn.2318-8235.v113i0p227-250>

- McLure, C. (2001). Taxation of Electronic Commerce in the European Union. ... *on" Tax Policy in the European Union" Held at the ...*, 1–23. Retrieved from http://www.edis.sk/ekes/mclure_EU-e-comm.pdf
- Monteiro, A. P. (n.d.). O que é o Franchising?
- Monteiro, D. (2012). *Comércio Electrónico - O Tratamento Contabilístico E Fiscal*.
- Moreira, A. M. (2003). ELISÃO E EVASÃO FISCAL – LIMITES ao Planeamento Tributario. *Revista Da Associação Brasileira de Direito Tributário*, 21(mar-abr), 11–17.
- Nascimento, H. (2018). *O Planeamento Fiscal Abusivo*. 91.
- Nemat, R. (2011). Taking a look at different types of e-commerce. *World Applied Programming*, 1(June), 100–104. Retrieved from Microsoft Word - _100-104_Taking a look at different types of e-commerce.doc (psu.edu)
- OCDE. (1998). *Electronic Commerce: Taxation Framework Conditions*. 7. Retrieved from <http://www.oecd.org/dataoecd/46/3/1923256.pdf>
- OCDE. (2014). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*.
- OCDE. (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*. Retrieved from <http://www.oecd-ilibrary.org/ez.urosario.edu.co/docserver/download/2314251e.pdf?expires=1429553838&id=id&accname=guest&checksum=446CDC8269DEAE27FEB0B6D9820B9960>
- Parsons, G., & Shreck, B. (2018). *TEI Comments on the European Commission 's Digital Economy Tax Proposals*. 69–71.
- Pasztor, J. (2020). The Increasing Importance of Digital Assets in Estate Planning. *Journal of Financial Service Professionals*, 74(5), 18–20. Retrieved from <http://e-resources.perpusnas.go.id:2048/login?url=http://search.ebscohost.com/login.aspx?direct=true&db=rkh&AN=145310259&site=ehost-live>
- Pereira, E. (2021). E-commerce – novas regras em IVA. *Vida Económica*, 14.
- Pereira, R. (2015). *Direito Fiscal Internacional e Europeu*. Retrieved from http://www.cej.mj.pt/cej/recursos/ebooks/Administrativo_fiscal/eb_Direito_Fiscal_

Internacional_Europeu.pdf

PGDL. (2009). DL n.º 62/2009, de 10 de Março. Retrieved from http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=1400&tabela=leis&nversao=&so_miolo

PGDL. (2012). Lei n.º 46/2012, de 29 de Agosto.

PGDL. (2014). DL n.º 24/2014, de 14 de Fevereiro. Retrieved from http://www.pgdlisboa.pt/leis/lei_mostra_articulado.php?nid=2062&tabela=leis

PGDL. (2018). DL n.º 78/2018, de 15 de Outubro.

PwC. (2020). IVA – Transposição da Diretiva que adota novas regras em IVA no comércio eletrónico.

PWC. (2020). OE 2021 e OE Suplementar 2020 Novidades com potencial impacto para investidores. Retrieved from <https://www.pwc.pt/pt/servicos/fiscalidade/deals-tax/principais-novidades-do-orcamento-de-estado-2021.html>

Qian, J. (2020). *Ecommerce Trends During Covid-19*. (July), 1–25. Retrieved from <https://www.researchgate.net/publication/342736799%0Ahttps://www.contactpigeon.com/cp/resources/ebooks/ecommerce-trends-covid19.pdf>

Quivy, R. (1995). *Manual de Investigação em Ciências Sociais*. Retrieved from <https://tecnologiamidiaeinteracao.files.wordpress.com/2018/09/quivy-manual-investigacao-novo.pdf>

Ramadas, J. O. C. (2019). A tributação da economia digital: o IVA no e-commerce. *Universidade Católica Portuguesa*. Retrieved from <https://repositorio.ucp.pt/handle/10400.14/30389>

Retorno, E. mais. (2019). Evasão Fiscal. Retrieved from <https://maisretorno.com/porta1/terms/e/evasao-fiscal>

Ribeiro, C., Lopes, C., & Brites, A. (2019). *A economia digital e o conceito de estabelecimento estável – a necessidade de uma nova proposta*. 1–24.

Rocha, M., & Eugenio, T. (2019). Auditoria Financeira – Evolução histórica e conceitos associados. *Jornal de Contabilidade - APOTEC (Associação Portuguesa de Técnicos de Contabilidade)*, 471(December 2019), 188–191.

- Rodrigues, H. (2008). A Protecção dos consumidores Vulneráveis nas práticas comerciais desleais: Análise da Directiva 2005/29/CE e do Decreto-Lei 57/2008. Retrieved from <https://vlex.pt/vid/vulneraveis-comerciais-desleais-analise-219407433>
- Saint-Amans, P. (2017). Tax challenges, disruption and the digital economy. *OECD Observer*, (March), 1–3. <https://doi.org/10.1787/0bbf97ab-en>
- Sanches, S. (2006). *Os Limites do Planeamento Fiscal, Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional* (C. Editora, Ed.).
- Schneider, G. (2015). *Electronic Commerce* (Eleventh).
- Silva, A. F. (2008). O direito dos contribuintes ao planeamento fiscal. *Revista TOC*, 104, 42–45. Retrieved from https://www.occ.pt/downloads/files/1227698706_42a45_fiscalidade.pdf
- Silva, A. F., & Cravo, D. (2009). Conclusões da conferência internacional sobre planeamento fiscal. *Revista TOC*, 106, 23–26.
- Silva, H. F. (2021). *Sistema Fiscal Português: Is there such a thing? Pressupostos jurídico-dogmáticos para a identificação de um conjunto coerente de impostos.*
- Sindrestean, A., Guga, S., & Spatari, M. (2021). *E-COMMERCE TAXATION AND ITS IMPLICATIONS FOR STATES , WORKERS AND TRADE UNIONS E-COMMERCE TAXATION AND.* 1–33.
- Tribunal de Contas. (2019). *Comércio eletrónico: direitos aduaneiros à cobrança do IVA e dos muitos dos desafios relativos permanecem por resolver.*
- Viana, V. (2016). A evasão fiscal. *Vida Económica*, 10850. Retrieved from https://www.occ.pt/fotos/editor2/ve_19agosto.pdf
- Yrjölä, M., Rintamäki, T., Saarijärvi, H., & Joensuu, J. (2017). Consumer-to-consumer e-commerce: outcomes and implications. *International Review of Retail, Distribution and Consumer Research*, 27(3), 300–315. <https://doi.org/10.1080/09593969.2017.1314864>