

REGRAS DO IVA APLICÁVEL À ECONOMIA DIGITAL A TRIBUTAÇÃO DOS SERVIÇOS DIGITAIS EM ANGOLA ÊNFASE AOS SERVIÇOS PRESTADOS POR PROVEDORES NÃO RESIDENTES

*Cláudio Paulino dos Santos*¹

Sumário: Introdução; 1- Conceito de Comércio eletrónico; 2- Aspectos históricos; 3- Princípios orientadores; 4- Modo de transmissão de bens e serviços *online*; 5- Particularidades na tributação da prestação do serviço electrónico; 6 – Tributação de serviços digitais prestados por não residentes no Direito Comparado; 7- O comércio electrónico em Angola; 7- O tratamento do comércio digital em Angola; 7.1 – Antecedentes; 7.2 – Situação actual; 7.3 – Regulação adicional.

¹ *Doutorando em Direito Fiscal pela Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Professor da Faculdade de Direito da Universidade Agostinho Neto e do Curso de Mestrado em Direito Empresarial na Universidade Católica de Angola.*

Introdução

O fenómeno da globalização, massificado pelo acesso à *internet*, trouxe muitas vantagens aos Estados modernos. Ao toque de um *click* pessoas físicas e jurídicas de um e outro do lado do globo em curtas distâncias colossais, conectam-se por imagens e voz, interagem, criam-se relações virtuais.

Mas muito mais do que isto a *internet* alterou o sentido e conceito de mercado, de estabelecimento estável, de publicidade e clientela. Embora não tinha sido pensado inicialmente como veículo comercial, é hoje o espaço e a zona preferencial para transacionar bens e serviços.

Sáímos de um mercado baseado no conceito *breack and mortar*² para um vasto mercado *web*, em rede, que funciona ininterruptamente, facilitando com isto a criação célere de *clauster* internacionais, internacionalização de produtos e de acesso das empresas de um Estado aos consumidores de outros Estado.

Numa palavra, fazer negócio pela *internet* tem um custo mais baixo do que o convencional³, desde logo por dispensar um estabelecimento estável tradicional e mais facilmente se ultrapassem as barreiras tarifárias ou não impostas ao comércio comum: limitação de horários, inspeção, licenças, autorizações e outras.

Como apanágio da imperfeição humana, toda a sua criação carrega indelevelmente uma consequência negativa, ainda que não querida ou prevista pelos autores. Usando uma terminologia inglesa, há sempre um ser disposto a aproveitar as *loopholes*, ou seja, as brechas dos sistemas e das leis para deles retirar vantagens não desejáveis⁴.

² Expressão inglesa que traduz a presença física de um estabelecimento comercial e oferece um atendimento presencial aos consumidores. O termo *Brick-and-mortar business* é usado por contraposição ao negócio feito *online*, onde não há uma estrutura física comercial nem atendimento presencial. Enquanto no estabelecimento físico o comerciante preocupa-se com a decoração do espaço e tem horário de abertura e fecho, no comércio *online* a preocupação cinge-se na construção de um *website* apelativo e interativo, podendo o serviço funcionar 24/7.

³ Para além de outras vantagens como a qualidade, competitividade e mercado a escala mundial.

⁴ David Gamage and Devin J Heckman, “A Better Way Forward for State Taxation of E-Commerce” (October 24, 2011). 92 Boston University Law Review 483 (2012), UC Berkeley Public Law Research Paper No. 1948792, Available at SSRN: <https://ssrn.com/abstract=1948792>, defendem que o rápido

Estas brechas têm grande aderência em sede da tributação do comércio electrónico, onde ultrapassado a meio os entreves conceituas, crescem as preocupações se prendem com a (i) dificuldade em localizar os sujeitos passivos e, quando localizados, (ii) dificuldades em tributar os rendimentos, evitando que sejam duplamente não tributados, ou (iii) quando tributados não aproveitar ao Estado da fonte do rendimento ou do consumo do serviço/bem⁵.

Do mero espaço informativo e de conexão ao amplo território sem fronteiras, de oportunidade infindáveis para transações comerciais de modo célere, com alguma segurança e qualidade, a *internet* é também um campo propenso à elisão, a evasão e a fraude fiscal, a desigualdade fiscal e a erosão da base de tributação.

Sempre que novas realidades coloquem em causa, sobretudo, o princípio da igualdade fiscal e promovem concorrência fiscal prejudicial, o Estado ou o grupo destes devem, em respeito a igualdade (quer na sua acepção vertical quer horizontal) e a concorrência saudável, criar regras que conduzam ao equilíbrio das situações.

Podendo o comércio electrónico envolver duas ou mais jurisdições, pergunta-se como é que os Estados podem resolver a questão da tributação para que não se tornem involuntariamente em paraísos fiscais⁶? Devem as transacções comerciais electrónicas passar a margem da tributação? Que cautelas a ter na tributação do comércio electrónico?

Estas são algumas das questões que nos propomos responder neste trabalho em que apreciaremos o conceito de comércio electrónico, os aspectos históricos em volta desta realidade, os princípios orientadores, o modo de transmissão dos bens e serviços, a tributação dos provedores de serviços não residentes e por fim o comércio electrónico em Angola, para no final emergirmos com as conclusões e recomendações iniciais.

crescimento do comércio electrónico tem corroído os Estados com a ausência da aplicação de impostos, privando-os de uma receita tão necessária.

⁵ Existem outras preocupações não fiscais como a dependência das tecnologias de informação, energia eléctrica ou ausência de regulação.

⁶ Reuven Avi-Yonah, "Tax Competition and E-Commerce", *Tax Notes Int'l* 23, n.º. 12, 2001, pp. 1395-400, considera que existem três factores que propiciam o surgimento de paraísos fiscais, nomeadamente, (i) a ausência de competência dos Estados para tributar rendimentos que não são imputáveis a um estabelecimento estável convencional; (ii) cedência pelos Estados de taxas reduzidas ou isenções fiscais para atrair investimentos privado; (iii) atribuição de tratamento fiscal preferencial às actividades da empresa mãe, com o intuito de as atrair para o seu território.

1 - Conceito de comércio electrónico

Uma nota que ressalta, logo a vista, é o facto de o CIVA não apresentar um conceito operacional para uma realidade regulada pela primeira vez. Consagrando o Código um artigo específico com definições, era espectável que para efeitos pedagógicos previsse o conceito de comércio electrónico, como de resto fez com outras realidades novas, introduzidas com a revisão do Código.

Observa-se na Lei de alteração (Lei n.º 14/23, de 28 de Dezembro) que no artigo 2.º foram aditadas 4 novas definições, nomeadamente, *de serviços médicos estéticos, bónus, desconto rapel e serviços de transporte colectivo de passageiros*.

Não é uma técnica legislativa que particularmente sufragamos, primeiro, por entendermos que o legislador corre o risco sério de limitar-se a partida sem necessidade, retirando ou deixando de prever situações que seriam cabíveis e passíveis de tributação se não fosse a limitação do conceito⁷.

Segundo, em regra, o legislador é um mau definidor, optando por definições que geram mais incertezas, angustias e balbúrdias, ajudando pouco no entendimento da realidade que se pretende. Em alguns casos, o legislador mostra-se rendido e procede à alterações legislativas corrigindo as imperfeições⁸. Outras vezes, simplesmente ignora este facto.

Terceiro, porque nem sempre o legislador tem o cuidado de ir consultar conceitos consagrado por ele em outros diplomas, fazendo com que um mesmo instituto ou figura jurídica tenha diversos conceitos legais.

⁷ Veja a definição de *serviço de transporte colectivo de passageiro* constante da alínea n) do artigo 2.º, em que o legislador limitou a qualificação àqueles em que o (i) *itinerário*, (ii) *paragens*, (iii) *horário* e (iv) *preços* são definidos por uma entidade pública. O que significa dizer que um autocarro privado pertencente a uma pessoa singular, que faz serviços de transportes de passageiros, não é considerado *serviço de transporte colectivo de passageiro* para efeitos do IVA, pela ausência daqueles elementos, criando-se uma distorção material da definição, já que ambos, desenvolvem sem margens para dúvidas *serviços de transporte colectivo de passageiros*, logo, a medida fiscal de tributação (ou não) dever-se-ia aplicar para ambos.

⁸ Um bom exemplo a respeito é a definição de *serviços médicos estéticos* que segundo o alínea k) do artigo 2.º só são assim considerados os que são feitos sem o diagnóstico, não tem finalidade preventiva e de tratamento de patologia. Pergunta-se: e se estes serviços passarem a incluir o serviço de diagnóstico e até de prevenção, deixam de ser *serviços médicos estéticos*? Outro exemplo é a definição de *volume de negócio* (alínea i)), que sofreu a sua segunda alteração e continua distinta da definição constante do n.º 3 do artigo 5.º da Lei de aprovação do CIVA (Lei 7/19, de 13 de Agosto), que considera volume de negócio apenas os montantes efectivamente recebimentos e subtrai destes as operações isentas de IVA.

Contudo, ao optar-se por esta técnica legislativa, o que se requer do legislador é apenas coerência. Se define uma realidade pela sua novidade deve pela mesma nobreza de carácter e valor definir outras igualmente novas.

Eventualmente compreendemos a dificuldade do legislador. Sucedem que apesar de a operação de comércio electrónico ser melhor percebida do ponto de vista prático-factual, persiste do ponto de vista conceitual alguma desuniformidade⁹.

Em Angola, a primeira aproximação legal do conceito de comércio electrónico, consta da Lei n.º 1/07, de 14 de Maio, sobre as actividades comerciais, cujo ponto 11 do artigo 4.º define o comércio electrónico como *a forma de comércio a distância, realizada fundamentalmente, com recursos a meios electrónicos*¹⁰.

Uma definição lacónica que pouco nos ajuda a compreender o sentido e alcance do comércio electrónico, desde logo, porque torna-se difícil perceber a extensão de uma operação realizada “fundamentalmente” com recursos a meios electrónicos. Por exemplo, questiona-se se uma transação comercial inicia-se fisicamente, mas conclui-se por recursos a meios electrónicos (envio e assinatura de documentos via electrónica, facturas, relatórios de execução), enquadra-se ou não no conceito legal de comércio electrónico, sendo que temos aí uma operação realizada com recursos a meios electrónicos.

⁹ Por exemplo, o conceito avançado pela EUROSAT, refere-se “à troca de bens e serviços em redes de computadores tal como a internet”; Por seu turno a OCDE define o comércio electrónico como “um negócio que ocorre em rede, utilizando contratos sem propriedade, estabilizados através de um processo aberto ou seja sem muita regulamentação”. Já a ANACOM define como “qualquer tipo de transação comercial, em que as partes envolvidas interajam eletronicamente e não através de trocas ou contactos físicos”. Como se observa as referidas entidades de direito europeu, apesar da proximidade, apresentam conceitos que não são coincidentes entre si. Na África do Sul, o seu código do IVA define comércio electrónico como “*an electronic or digital content that is supplied by electronic means, for example, via the internet, or other telecommunications servise*”.

¹⁰ No ponto 40, do mesmo artigo, em adição ao comércio electrónico, definiu-se a venda à distância como aquela que se realiza por qualquer meio de comunicação, sem necessidade da presença física dos intervenientes.

2 – Aspectos históricos

A preocupação com a tributação do comércio electrónico é relativamente nova¹¹ e densificou-se nos últimos anos, não apenas pelo *boom* das empresas, transações e consumos ocorridos em ambientes completamente virtuais, mas também a contar pelo estado de quase *apartheid* fiscal do comércio electrónico¹².

O comércio electrónico ao mesmo tempo que ameaça indubitavelmente a sobrevivência do comércio tradicional, com particular incidência o desenvolvido pelas micros, pequenas e médias empresas, altera subtilmente a competência tributária dos Estados e concorre no curto e no longo prazo para a geração massiva de desemprego¹³.

A intitulada Conferência “Mundo sem Fronteira” realizada em Ottawa, Canada, no dia 8 de Outubro de 1998 é apontada como o marco das discussões oficiais sobre a tributação electrónica, embora nela, nenhum país africano tenha participado, o que, a época dos factos, diríamos, não constitui novidade de monta¹⁴.

Importantes avanços foram dados naquela grande ecléssia¹⁵ e grande parte do que hoje se legisla tem como pano de fundo as recomendações resultantes daquele encontro.

Desde logo, definiu-se como pilar base que:

¹¹ Uma boa referência para esta percepção são as datas de fundação ou de maior desenvolvimento dos principais gigantes do comércio electrónico, nomeadamente, a Amazon, fundada em 1994; Alibaba, em 1999; Facebook, em 2004; Whatsap em 2009.

¹² Cfr. José Casalta Nabais, *Direito Fiscal*, Editora Almedina, 2011, pp 509-511, qualifica o *apartheid fiscal* como aquele que resulta tanto da proliferação de regimes fiscais quanto do défice de execução da leis fiscais. Qualquer uma das situações é em si propensa a criar os “favorecidos ou fugitivos fiscais” por contraposição aos “reféns ou cativos do fisco”, normalmente sujeitos a retenção na fonte da qual não se escapam. Outros porém, por ausência ou ineficiência da presença da administração tributária, mormente da sua acção fiscalizadora, fogem copiosamente e com algum sucesso ao fisco, pressionando os mesmos que pagam, como se estivessemos na fase pré Estado Constitucional, em que os impostos eram apenas pagos pela classe média. O clero e a nobreza estavam, de todo, excluídos da tributação.

¹³ Perguntado sobre o futuro da tecnologia na cimeira mundial sobre os governos (*World Government Summit*), realizada no Dubai, em 2017, Elon Musk respondeu, que “definitivamente a tecnologia robótica vai substituir os humanos na execução de diversas tarefas que passarão a ser automáticas e mais baratas. A grande preocupação será saber o que os humanos vão fazer para se sentirem úteis e darem sentido as suas vidas, como os governos vão ocupar estas pessoas? Eventualmente um rendimento básico universal será necessário, para fazer face ao desemprego massivo, concluiu o empresário”.

¹⁴ Após a conferência, várias outras acções foram sendo tomadas para concretizar de modo eficiente o comércio electrónico, de entre as quais destaca-se aqui a iniciativa BEPS em 2013, o plano de acção sobre o IVA em 2016, o pacote da tributação digital, em 2018. A nível de Africa, as acções têm sido fundamental de sensibilização e formação dos agentes. Não há, infelizmente, um plano africano para tributação do comércio electrónico.

¹⁵ Palavra de origem grega, usada antes dos apóstolos, que significa reunião de qualquer natureza.

- (i) *as regras que orientam a tributação do comércio convencional devem ser, tanto quanto possível, as mesmas que devem nortear a tributação do comércio electrónico; e*
- (ii) *os Estados devem abster-se de criar um novo imposto para tributação do comércio electrónico.*

Se a primeira regra parece consensual ou menos problemática, a segunda não tem tido a mesma aderência. Hoje muitos são os Estados europeus e outros que criaram impostos específicos para tributar o comércio electrónico. França, Espanha, Itália, Reino Unido, Polónia, Quênia e Turquia são exemplos desta nova vaga de Estados que instituíram unilateralmente o “*digital service tax*”, ou seja, o imposto sobre os serviços digitais,¹⁶.

Há aqui como se pode ver uma ruptura face ao conceito inicial traçado em Ottawa, que era de atacar o problema da tributação internacional em bloco, de modo multilateral.

Todavia, a recusa dos EUA ao modo como se quer tributar o comércio electrónico e o impasse que se observa a nível da União Europeia para aprovação de uma Directiva de carácter geral e obrigatório para todos os Estados membros tem levado ao desmembramento do grupo e dando aso a iniciativas individuais, essencialmente justificadas pela erosão da base tributária.

Ao esforço inicial de 1998, juntou-se a iniciativa BEPS, coordenada pela OCDE e lançada em 2013. A iniciativa é composta por 15 acções¹⁷, agrupadas em 4 temas chaves, designadamente, (i) reduzir as inconsistências e brechas existentes nas leis tributárias, (ii) reajustar as regras tributárias aos avanços tecnológicos, (iii) adopção de medidas de alinhamento do poder tributária as actividades económicas e (iv) desenvolvimento de instrumento multilateral.

De entre os notáveis avanços alcançado com a iniciativa BEPS adoptada pela União Europeia e outros Estados membros da OCDE ou que tenham aderido a iniciativa destaca-

¹⁶ Hoje discute-se qual a natureza do imposto, se tributa o rendimento ou o consumo. A discussão continua inconsensualizada. Do nosso lado e pelas características do imposto restam-nos poucas dúvidas de que estamos perante um imposto sobre o rendimento e não sobre o consumo. A base de tributação são as receitas brutas geradas numa determinada jurisdição, como resultado da prestação de serviços de publicidade, venda e intermediações *online*.

¹⁷ Ana Paula Dourado *Governança Fiscal Global*, 2.º Edição, Coimbra, Editora Almedina, 2022, pp. 62-103.

se a discussão e alteração do artigo 5.º (sobre o estabelecimento estável)¹⁸ do Modelo de Convenção de ADT para que nele fosse cabível o conceito de presença digital significativa; alteração do artigo 7.º (lucro das empresas), para que fosse nele consagrado os lucros imputáveis a presença digital significativa de uma empresa e a aprovação do pacote de tributação digital em 2018¹⁹.

A nível do nosso continente, a União Africana e, da região da SADEC em particular, a ATAF, aderiram igualmente aos esforços da iniciativa BEPS e, em conjunto, tem estado a desenvolver esforços no sentido dos países aderentes introduzirem alterações aos respectivos regimes fiscais.

A África do Sul e o Quênia são, entre nós, os timoneiros neste processo, tendo o primeiro introduzido as alterações referente ao comércio electrónico, abrangente aos prestadores não residentes, em 2014 e o Quênia logo em 2020.

De acordo com os dados oficiais da administração tributária sul africana, a *South Africa Revenue Service* (SARS) hoje 99% das suas declarações fiscais (*tax return*) são entregues electronicamente, por via do *e-filling system*. Mais de 70% dos contribuintes processam facturas electrónicas e o pagamento dos impostos pode ocorrer via telemóvel, descarregando o aplicativo SARS *Mobiapp*.

Duas outras nota que vale apenas referenciar é o facto de que as declarações fiscais podem ser submetidas numa das suas 11 línguas oficiais (Zulu, Xhosa, Ndebele, Sotho, Inglês, Afrikaans, Pedi, Swati, Tsonga, Tswana, Venda) e os contribuintes podem acompanhar o estado dos processo online, sem necessidade de deslocar-se aos serviços de finanças.

¹⁸ Estabelecimento Estável digital pode ser visto a partir de um Estado Membro da União ou fora desta, mas com presença digital significativa. Para que uma empresa seja considerada como tendo presença digital significa os Estados têm adoptado critérios como valor negociado ao longo do ano, ou seja, requer-se que os contratos celebrados naquela outra jurisdição sejam igual ou superior a determinado valor (ex: 7 milhões de euros); os utilizadores do serviço sejam igual ou superior a determinado número (ex:100 000). A OCDE recomenda igualmente que um servidor possa ser qualificado com um estabelecimento estável se este executar transações internacionais na íntegra; se o responsável do servidor for uma empresa ou pessoa não residente; se um servidor for fixado numa localização por um certo período de tempo.

¹⁹ O Pacote deu lugar a duas propostas de Directivas: a número 147 – sobre as regras relativas à tributação das sociedades com uma presença digital significativa e a número 148 – relativa ao sistema comum de imposto sobre os serviços digitais

Segundo dados da administração Queniana (*Kenya Revenue Authority*), o país introduziu, recentemente, em 2022, a factura electrónica, conhecida como eTIMs.

3 - Princípios orientadores da tributação do comércio electrónico

A par da regras segundo a qual o comércio electrónico deve, tanto quanto possível, ser tratado como o comércio convencional e que os Estados devem evitar tributar o comércio electrónico por via de um novo imposto, privilegiando o IVA para o efeito; existem um conjunto de princípios a serem tomados em boa conta ao traçar-se o caminho em direcção à tributação do comércio electrónico.

De entre os princípios orientadores, destacam-se os seguintes:

I - Equidade, igualdade e justiça – qualquer que seja a actividade comercial ela deve ser tributada, se não estiver isenta.

II – Neutralidade - a tributação deve ser neutra quanto a forma de desenvolver o negócio (físico ou virtual), não se deve privilegiar uma forma em detrimento da outra.

III - Eficiência - os custos de conformidade para os contribuintes e os custos administrativos para as autoridades fiscais devem ser minimizados tanto quanto possível.

IV - Certeza e simplicidade - as regras fiscais devem ser claras e simples de entender, de modo a que os contribuintes possam antecipar as consequências fiscais antes de uma transação, incluindo saber quando, onde e como o imposto deve ser contabilizado.

V - Prevalência da substância sobre a forma – impondo a Administração Fiscal por imperativo de justiça material, conhecer a operação e tributar em substância, evitando-se o comodismo da simples verificação formal dos factos. É pois necessário em qualquer ocasião fiscal optar-se pela execução do princípio do inquisitório. Ainda que seja a via mais demorada para se obter receita tributária e o caminho constitucional e legalmente mais justo.

VI - Tributação no local de consumo – é da própria essência do IVA tributar-se no destino, ou seja, no local onde o consumo vai ocorrer, sendo coerente, na tributação dos serviços digitais manter-se, como regra, a competência para tributação no país de consumo do serviço.

VII - Equiparação da entrega de bens via electrónica à prestação de serviço – o avanço tecnológico permitiu desmaterializar alguns bem que antes eram apenas vendidos em suporte físico. A título de exemplo, as músicas e os livros até bem pouco tempo a sua

transação ocorria exclusivamente em ambiente físico, hoje, grande parte das transações destes produtos ocorre em ambiente digital (ex: *e-book*).

Seguramente estamos lembrados dos tempos em que o lançamento e venda dos discos musicais eram feitos na portaria da Rádio Nacional de Angola e posteriormente no largo da independência. Hoje ocorre um fenómeno diverso, as músicas em Angola são lançadas em plataformas digitais, desde logo com a vantagem de atingirem um público mais vasto interno e internacionalmente.

4 - Modo de transmissão de bens no comércio electrónico

A transmissão de bens via comércio electrónico pode ser processado de dois modos: *in live* e *off line*.

Quando o bem comprado é posto a disposição do contribuinte na *web*, na *internet*, realizando o consumo pelo acesso, uso e usufruto do conteúdo fornecido, diz-se a transmissão é *in live*.

Por ser equiparada a uma prestação de serviço, a transmissão *in live* tem a mesma taxa nominal ou alíquota que a prestação de serviço em sentido próprio. Por exemplo na África do Sul é tributado a taxa geral 15% e 23% em Portugal.

Consequentemente, a transmissão assume a característica *off line*, quando a venda do bem é feita via *internet*, mais a entrega, ou seja, a colocação a disposição do bem ao consumidor final é feita de modo físico, como sucede nas compras convencionais.

Neste caso, a tributação do bem vendido electronicamente mais entregue fisicamente, segue a regra da tributação geral dos bens. Assim, se ao bem, na venda convencional, for aplicada uma taxa reduzida é esta que será aplicada na transmissão *off-line*. (correios e encomendas postais)

5 - Particularidades na tributação da prestação do serviço electrónico

Um serviço prestado por uma empresa não residente a um cidadão residente em Angola, era visto como uma relação jurídica tributária de importação e exportação e, portanto, isenta de tributação. Hoje é considerada, correctamente, como uma prestação de serviço devendo ser tributada em conformidade, isto é, tributar-se no destino.

Nas Relações B2B a tributação ocorre na residência do consumidor ao passo que nas relações B2C, ficciona-se que o prestador de serviço tem a sua residência no país de residência do consumidor e cumpre aí a obrigação de IVA.

Este conceito permite ultrapassar a barreira da venda tradicional (*breack and mortar*), porquanto olha-se para outros aspectos, como o valor criado pelos consumidores daquele espaço tributário à empresa, mesmo não estando lá fisicamente.

A característica do mecanismo usado é muito mais próximo a uma tributação do rendimento do que propriamente do consumo. Desde logo, não consta da factura emitida o imposto, não se opera um o instituto do *reverse charge*, mais compete a empresa, a tarefa fiscal de liquidar, cobrar e entregar o imposto.

6 - Tributação de serviços Digitais prestados por não residentes no Direito Comparado. O caso da Malásia e do Chile

Para efeitos de Direito Comparado trazemos aqui duas realidades: a da Malásia (M) e a do Chile (C). A razão para escolha de ambos os países não é tão aleatória como pode parecer a primeira vista.

No caso da Malásia, a escolha resulta do facto de ser considerada uma das administrações fiscais mais dinâmica da Ásia, tendo sido, por exemplo, a primeira a introduzir a facturação electrónica na região, seguindo o modelo de apuramento contínuo da transação (CTC). Já o Chile, foi dos primeiros países a introduzir a tributação electrónica na América do Sul.

Em ambas jurisdições existe um regime próprio de tributação da remuneração de serviços prestados remotamente por uma pessoa não residente no país, para ser usado por um residente que não seja sujeito passivo do IVA.

Qualquer empresa que providenciar conteúdos de entretenimento, tais como vídeos, música, jogos, jornais, livros, software, armazenamento de conteúdos, plataforma, infraestrutura de computador, publicidade e outros similares fica sujeito a tributação em sede do IVA naqueles espaços fiscais.

A Malásia tributa os serviços em causa a uma taxa de 8% ao passo que o Chile tributa a uma taxa de 19%. No primeiro, a obrigação de declaração é anual e não se publica a lista das empresas provedoras, no segundo, ocorre trimestralmente e se publica a lista todos os dias 15 de Dezembro de cada ano.

Não obstante a experiência de ambos alguns questões continuam a suscitar reflexões mais aturadas. Uma delas é o problema da tributação de compras de produtos intangíveis com base no destino, efetuadas por consumidores e vendedores não registados.

McLure Jr observou que os modelos existentes disponíveis para a tributação dos produtos intangíveis são inadequados em certos aspectos, nomeadamente, ao requerer aos vendedores de conteúdos digitais localizados noutros países que colem o imposto do país onde o cliente é residente²⁰.

Este sistema é um problema por diversas razões:

- 1 - os vendedores não têm grandes preocupações com a localização física dos seus clientes;
- 2 - os vendedores não querem mudar os seus planos de negócio para incorporar esta função;
- 3 - a lidar com vendedores que não tem presença física dentro dos seus mercados, esta tarefa torna-se exigente e inexecutável para o fisco.

²⁰McLure Jr, "Taxation of Electronic Commerce in the European Union", In Prepared for presentation at a conference on "Tax Policy in the European Union" held at the Research Center for Economic Policy, Erasmus University, Rotterdam, 2001, Vol. 17, p. 19.

Não será razoável esperar que os vendedores não residentes cumpram com os diferentes sistemas de IVA de mais de 100 países. Esperar que um país estrangeiro onde o vendedor está localizado, recolha e remeta o imposto para as autoridades será pouco provável e ainda mais difícil se torna devido à falta de incentivos fiscais para este sistema.

7 - O tratamento do comércio digital em Angola

7.1 - Antecedentes

Em termos de legislação, Angola não tinha até então nos diplomas de conteúdo tributário uma previsão específica sobre a tributação do comércio electrónico internacional, embora o número de transações comerciais efectuadas via internet tenha estado a crescer em alta escala, tendo o período de COVID revelado-se particularmente satisfatório.

Em 2022, o Ministério da Indústria e Comércio colocou a consulta pública uma proposta de lei sobre a supervisão do comércio electrónico, para colmatar a ausência de um dispositivo legal que regulasse a economia digital de modo mais sistematizado, em aspectos como identificação das partes, infraestrutura utilizada, garantias, direito de informação sobre a qualidade do produto²¹.

Dados publicados pelo INACOM, em 2022, apenam que 9 milhões de angolanos são utilizadores de internet²² e há registo de cerca de 70 empresas que efectuavam, com regularidade ou exclusivamente, transacções comerciais online²³. Estima-se que este ano o volume de transações ande a volta do equivalente a USD 140 milhões. Os principais produtos continuam a ser os electrónicos, hobby e lazer, moda, móveis e artigos para o lar, produtos de beleza, bricolage e mercearia.

Como se pode imaginar, a ausência de referência legal específica não significava que as transações estavam isentas de tributação. Os contribuintes, porque desenvolvem uma

²¹ Um dos factos que motivou a proposta foi o número de reclamações resultantes da compra de produtos online. Em 2021, o número ultrapassou a barreira dos um milhão de reclamações.

²² Representa cerca de 28% da população, uma percentagem ainda pouco satisfatória se compararmos com países como africanos como Cabo Verde - 57%, Egipto 46%, Ghana 39%, Nigéria 42% e Maurícias 58%.

²³ A identificação destas é feita essencialmente pelo Código de Actividade Comercial – 47910 (comércio a retalho, por correspondência ou via internet).

actividade comercial, estão sujeitos, conforme o caso, ao IRT ou II, pelo rendimento obtido e quando qualificados ou enquadrados no regime geral do IVA, liquidam o IVA a montante, nas facturas que emitem sobre as suas operações de vendas.

O que havia, e seguramente ainda há, é uma relativa inércia da Administração em termos de abordagem pragmática da questão, formação especializada do corpo técnico e investimento na infraestrutura tecnológica para fazer face ao nicho de contribuintes que desenvolvem esta actividade. Como resultado, muitas vezes nem o rendimento nem o consumo é tributado ou quando ocorre, fica aquém do que esperado pelo espectro da actividade.

Recorda-se que AGT, de modo embrionário, havia criado, em 2019, uma equipa dedicada ao estudo do comércio electrónico. Mas do que se preocupar com a tributação, o grande objectivo da equipa era perceber o modo de funcionamento das relações comerciais estabelecidas na *web* com dignidade tributária e criar uma relação de mútua cooperação com os contribuintes inseridos neste nicho.

7.2 - Situação actual

A revisão do CIVA tem o mérito de introduzir pela primeira vez, no ordenamento jurídico, normas específicas sobre o comércio electrónico internacional, abrangendo relações B2B e B2C de amplo alcance²⁴.

Com a Lei n.º 14/23, de 28 de Dezembro, de alteração e republicação do CIVA, foram introduzidas adições referentes a tributação electrónica nos n.º 5 do artigo 9.º; n.º 6 do artigo 29.º; n.º 1 do artigo 50.º e aditado o artigo 77.º

No **n.º 5 do artigo 9.º** (*localização das transmissões de bens*), o legislador consagrou a regra da tributação do comércio electrónicos prestados por não residentes.

Estabelece o artigo que “no caso de vendas de bens à distância, em sede de comércio electrónico internacional, consideram-se localizados em território nacional, sempre que o adquirente tenha nele sede domicílio ou estabelecimento estável ou o pagamento tenha

²⁴ Poder-se-ia incluir também as operações C2C, abrangendo as vendas feitas de um consumidor para outro (leilão).

origem no território nacional, ou seja intermediado por instituição financeira nele estabelecida”.

Diferente do que ocorre em outras jurisdições em que, em regra, se adopta apenas um critério de conexão, a nossa adoptou alternativamente três dos vários possíveis, designadamente, (i) sede, domicílio ou estabelecimento estável; (ii) origem de pagamento; (iii) intermediação de uma instituição financeira local.

O legislador consagrou aqui o regime da venda electrónica na modalidade *off-line*, em que a venda do bem é feita via *internet*, mais a entrega, ou seja, a colocação a disposição do bem ao consumidor final é feita de modo físico, como sucede nas compras convencionais²⁵.

Mas o legislador introduz dois elementos que podem gerar conflito externo de competência tributária.

Se um cidadão angolano residente em Angola, mas estando temporariamente na África do Sul, adquirir um bem via electrónica a um prestador residente na Argentina e pagar por meio de um rendimento com origem em Angola ou intermediado por uma instituição financeira angolana; nos termos do n.º 5 do artigo 9.º o fisco angolano pode sentir-se tentado a tributar esta operação, porque o rendimento e a intermediação têm origem angolana.

É nesta medida que entendemos o legislador foi excessivo nos critérios de alternância, por criar uma situação que compromete a regra da tributação no destino. Julgamos que bastava a consagração do primeiro critério, ou seja, o bem ser destinado a ser consumido em Angola.

²⁵ A Lei das Comunicações Electrónicas e dos Serviços da Sociedade da Informação (Lei n.º 23/11, de 20 Junho), define consumidor na alínea g) do artigo 3.º, como a pessoa singular que utiliza ou solicita um serviço de comunicações electrónica acessível ao público para fins profissionais. Nos termos deste conceito as pessoas colectivas não são consumidores, o que pouco se ajusta a dinâmica do IVA no comércio electrónico. Como estaremos lembrados, quando manifestamos o nosso septicismo à definições legais, um dos motivos que invocamos foi o facto de o legislador ignorar as definições já previstas por ele próprio, criando situações divergentes evitáveis.

Aliás sendo o nosso IVA de matriz europeia pela concepção e formação e vigorando ali a tributação no destino como critério regra para a tributação do comércio tradicional e electrónico, não vemos por razão o legislador entendeu desviar-se.

Os outros dois critérios de alternância (1- origem de pagamento; 2 - intermediação de uma instituição financeira local) servem melhor o propósito de tributação da comercialização electrónica de bens na modalidade *in live*, quando a bem comprado é posto a disposição do contribuinte na *web*, na *internet*, realizando o consumo pelo acesso, uso e usufruto do conteúdo fornecido, por ser equiparada a uma prestação de serviço.

No caso da intermediação, como salienta Ligthart, as desvantagens demonstradas neste sistema estão ligadas sobretudo ao envolvimento das instituições financeiras na coleta de impostos sobre o consumo que faz com que a questão do anonimato surja. Por outro lado, aumento do uso do dinheiro digital sendo outra maneira de efetuar pagamentos e de fugir ao controlo das instituições financeiras²⁶.

Todavia, e de modo curioso, o legislador não procedeu a qualquer alteração ao artigo 10.º. Assumindo que o comércio electrónico tanto pode ser realizado na modalidade de venda de bens quanto de prestação de serviço, era natural se procedesse alteração ao local da prestação de serviço para nele incluírem as regras do comércio electrónico.

O legislador também não dignou-se a definir o que se considera ou quais os critérios formais e matérias para concluirmos pela transmissão de um bem ou pela prestação de um serviço electrónico.

A segunda adicção ocorre no **n.º 6 do artigo 29.º**, sobre a Responsabilidade de pagamento do imposto.

Este artigo sofre de alguma patologia a nascença e que se agudizou com a lei de alteração. A nascença, o artigo não distingue pagamento de entrega, como se uma e outra figura fossem a mesma coisa, quando não são e no IVA regra geral ocorre entrega e não

²⁶ A proposta continha um sistema que requeria que a instituição financeira mantivesse uma base de dados das taxas de imposto de cada Estado, país ou região. Os vendedores teriam que submeter, informações a cerca das vendas e de ambas as partes envolvidas como, por exemplo, o número das contas do vendedor e comprador, o valor das vendas, o montante do imposto devido, e a morada do comprador onde foi efetuada a cobrança.

pagamento, sendo que as empresas, em veste de substituto tributário, cobram o imposto em vez do fisco e entregam a este²⁷.

Com a lei de alteração definiu-se que nos casos de operações realizadas através de plataformas electrónicas, a responsabilidade de entrega do imposto é das entidades referidas no n.º 2 do artigo 20.

A primeira preocupação que se levanta nesta norma reside no facto de que não estão definidos quais são os critérios legais para se concluir que a operação foi realizada através de plataforma electrónica.

Pergunta-se a quem competirá definir e por que meio? A administração fiscal por meio de instrutivos? Ao Ministério das Finanças, por meio de Despacho? Ou ao Presidente da República por meio de Decreto Presidencial?

Qualquer que fosse o órgão que não a Assembleia Nacional ou o Presidente da República mediante lei de habilitação para o efeito, estaríamos diante de uma fina ilegalidade que tem sido apanágio entre nós, dada a ausência de impugnação e de imposição de consequências jurídicas aos seus promotores.

Segundo, a norma remete para o n.º 2 do artigo 20.º do CIVA e com isto geraram-se novos dois problemas. Apreciemo-los.

1 – O artigo 20.º não foi objecto de alteração como se pode conferir do artigo 1.º da Lei de Alteração do CIVA.

2 – Se olharmos para a redacção original, constante da Lei n.º 7/19, de 14 de Abril, vemos que o artigo 20.º não contém números. *Quid uris?*

Qual das normas deve prevalecer? A introduzida pela republicação, mas sem autorização parlamentar ou a original, mas desactualizada?²⁸

Olhemos para o segundo problema.

²⁷ Mais esquisita ainda é a redacção do artigo 64-D, que se refere não já ao cativo mais a retenção, figura própria do imposto sobre o rendimento, são sendo aplicável nos impostos indirectos.

²⁸ Esta situação repete-se em muitos outros artigos. *Vide* por exemplo, o artigo 33, que foi aditado um n.º 6 na republicação, entretanto o artigo 33 não consta do leque dos artigos alterados

Ainda que admita, por mera hipótese, a redacção do n.º 2 do artigo 20.º ela traz à baila um duplo problema, desde logo, o CIVA não clarifica o que são operações efectuada por intermédio de meios electrónicos, colocando-se aqui o mesmo problema levantado para as operações realizadas através de plataformas electrónicas.

Por outra, a lei não toma em atenção o facto de que a entidade titular ou gestora das plataformas digitais ou electrónicas por que se efectuem as operações, podem ser não residentes.

Como assinou McLure “Não será razoável esperar que os vendedores não residentes cumpram com os diferentes sistemas de IVA de mais de 100 países. Esperar que um país estrangeiro onde o vendedor está localizado, recolha e remeta o imposto para as autoridades será pouco provável e ainda mais se torna devido à falta de incentivos fiscais para este sistema”²⁹.

Até porque, mesmo em termo de sanções é difícil aplicar penalidades (multas e acessórios destas) para quem não cumpre ou cumpre tardiamente. Para além disso, discute-se ainda qual o Estado que vai instaurar o processo de sancionatório.

No **n.º 1 do artigo 50.º**, sobre a responsabilidade solidária não se fez alteração de monta, o legislador ordenou apenas ao seu gosto os números do artigo. Assim, o antigo n.º 4 do artigo 50.º na Lei n.º 7/19, passou a n.º 1 do artigo 50.º na Lei de alteração. O antigo n.º

²⁹ *Ob.cit.* p. 19.

A respeito do método para colectar foram desenvolvidos vários, sendo que no geral apresentam mais desvantagens do que vantagens. A melhor opção ainda continua a ser o cadastro dos prestadores não residente.

Outros apresentaram a Proposta da tributação na origem, mas gera concorrência desleal e todos procurariam comprar nos Estados de menor tributação;

Soluções baseadas na tecnologia - a existência de um *software* que no momento da compra aplique a taxa de imposto do país de destino, calcule o montante devido, carregue os cartões de crédito do cliente e transfira o montante devido para a conta da autoridade fiscal, onde se dá o consumo do bem seria o mais indicado.

Cordell, A.J., and T.R. Ide, The New Wealth of Nations: “Distributing Prosperity. Paper prepared for the Annual Meeting of the Club of Rome”, Buenos Aires, 1994, propuseram um imposto que se caracterizasse por uma pequena taxa cobrada segundo o número de *bits* transmitidos pela internet - Esta proposta foi também bastante criticada pela OCDE e pela União Europeia, pois é vista como uma taxa específica que não engloba o valor do bem que está a ser taxado. (Stelloh and Stack, 2007; Stelloh, M., & Stack, L. 2007. Taxation and Electronic Commerce).

5, passou a n.º 2; o n.º 6 passou a n.º 3; o n.º 1 passou a n.º 4; o n.º 2 passou a n.º 5 e o n.º 3 passou a n.º 6.

Salvo o preciosismo, é seguramente um artigo que não se justificou a sua alteração, sendo igualmente, na prática, um artigo de pouco ou nula aplicação nos últimos 4 anos.

Por fim, a Lei de alteração adicionou ao CIVA um *novο artigo, o 77.º* sobre os imposto liquidado no comércio electrónico internacional.

Embora compreendendo o racional último, o artigo é confuso nos seus termos. Ora, estabelece que o imposto liquidado antes da implementação do sistema de cadastro simplificado dos sujeitos passivos não residentes, pode ser entregue sem penalidade. A questão que colocamos é a seguinte: como é que um sujeito não residente podia saber que tinha obrigação de liquidar IVA na factura numa venda feita a um residente em Angola, se esta obrigação não constava da lei anterior?

Como é que se afere que do ponto de vista do comércio electrónico internacional a venda ou a prestação de serviço se acha localizada em Angola, se os critérios não estão definidos em parte alguma, salvo na mente do legislador?

7.3 - Regulação adicional

Carecerá o nosso regime de regulação ou regulamentação adicional?

Sem qualquer hesitação respondemos que sim. Não obstante o mérito atribuído ao legislador pela introdução de normas sobre o comércio internacional, elas ainda são lacónicas e promotoras de dúvidas.

Como ensina José Casalta Nabais, a má regulação tem o condão de tendencialmente elevar o grau de litigância fiscal. Convenhamos, o sistema angolano é impróprio para cardíacos e litigar, ao nível administrativo ou judicial, muitas vezes corresponde, a grande perca de tempo, em vez de busca pela justiça.

Este dado cultural do nosso sistema não pode ser visto por parte da Administração Fiscal como uma situação de vantagens nem aproveitar-se o mínimo que seja dela para criar e manter uma norma injusta ou sustentar uma interpretação convicto de que uma vez decidido, decido está.

Noutra banda, observamos que muitos problemas levantados em sede da tributação electrónica continuam ainda não resolvidos.

Segundo Ligthart, J. E.³⁰, se o pagamento for efectuado através dos meios digitais, como por exemplo, o *download* de *software* pago com dinheiro electrónico, surgem complicações na aplicação do imposto pois a origem e o destino das transações são obscuras.

As prestações de serviços de telecomunicações, de radiodifusão ou televisão e serviços por via electrónica, bem como a prestação de serviços de ensino à distância (quando um prestador de serviços e o seu cliente comunicam por correio electrónico) continuam a gerar discussões a respeito da sua ou não tributação em sede do IVA.

³⁰ Ligthart, J. E, Consumption Taxation in a Digital World, 2004.