

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do IVA - Lista I
- Artigo/Verba: Verba 2.1 - Livros, jornais, revistas de informação geral e outras publicações periódicas que se ocupem predominantemente de matérias de caráter científico, educativo, literário, artístico, cultural, recreativo ou desportivo, em todos os suportes físicos ou por via eletrónica, ou em ambos, com exceção das publicações que consistam total ou predominantemente em conteúdos vídeo ou música. Excetuam-se igualmente as publicações ou livros de caráter obsceno ou pornográfico, como tal considerados na legislação sobre a matéria, e as obras encadernadas em peles, tecidos de seda, ou semelhante. (Redação da Lei n.º 71/2018, de 31/12)
- Assunto: Taxa aplicável-e-books-Verba 2.1 da Lista I anexa ao Código do IVA
- Processo: 28778, com despacho de 2025-10-31, do Diretor de Serviços da DSIVA, por subdelegação
- Conteúdo: Tendo por referência o presente pedido de informação vinculativa, solicitada ao abrigo do artigo 68.º da Lei Geral Tributária (LGT), cumpre, após o exercício do direito de audição prévia, previsto no n.º 13 do artigo 68.º da Lei Geral Tributária, informar:

I - CARACTERIZAÇÃO DA REQUERENTE

1.A Requerente encontra-se registada no Sistema de Gestão e Registo de Contribuintes pelo exercício da atividade, principal "Outras Atividades de Serviços Relacionados com as Tecnologias da Informação e Informática". Em sede de IVA, encontra-se enquadrada no regime de tributação normal com periodicidade trimestral, desde 2025-05.

2.A Requerente assinalou, ainda, a opção em como pretende efetuar Transmissões Intracomunitárias.

II - SITUAÇÃO APRESENTADA

3.A Requerente é uma sociedade com sede no Brasil que se dedica à comercialização de conteúdo digital, designadamente livros em formato digital ("e-books"), através da sua plataforma digital [...] (a plataforma) [...], permitindo a descarga dos e-books para armazenamento no dispositivo do utilizador e uso ilimitado por tempo indefinido.

4.A Requerente refere que no âmbito da sua estratégia de expansão internacional, se encontra atualmente a preparar para iniciar operações em Portugal, pelo que constituirá, no futuro, uma sociedade em Portugal que prestará serviços para o mercado Português.

5.A Requerente refere ser detentora de direitos de comercialização de numerosos e-books, tendo adquirido estes direitos a editoras e o modelo de negócio implementado pela Requerente passa por comercializar os e-books através da realização de acordos com as operadoras.

6.A Requerente pretende celebrar acordos com as operadoras de telecomunicações para que estas ofereçam aos seus clientes (os utilizadores) a opção de contratar um pacote de telecomunicações que lhes dá direito, para além dos serviços prestados pelas operadoras, a descarregar, mensalmente, um e-book da plataforma da Requerente.

7.A cessão do direito de uso dos e-books às operadoras tem a duração do respetivo acordo com cada operadora.

8.A Requerente menciona que em nenhum caso serão cedidos às operadoras ou aos utilizadores os direitos de exploração comercial dos livros, não sendo permitido nenhum uso comercial ou qualquer outro direito de exploração dos e-books.

9. Os serviços prestados pela Requerente correspondem ao fornecimento de um e-book por mês aos utilizadores, através da plataforma, ou seja, quando o referido pacote (que engloba o serviço da Requerente) é contratado pelos utilizadores, fica disponível mensalmente um e-book, que é acessível e descarregável para os utilizadores através da Plataforma.

10. Salienta, ainda, que esta situação ocorrerá independentemente de qualquer ação dos utilizadores. Isto é, mesmo que os utilizadores não acedam à Plataforma, os e-books vão ficando acessíveis e à disposição dos utilizadores num base mensal, independentemente de serem ou não utilizados.

11. Refere, ainda, que o direito de uso cedido aos utilizadores tem caráter indefinido e compreende o direito dos utilizadores de aceder ao livro através da Plataforma de forma ilimitada, sem qualquer limitação temporal ou de número de vezes de visualização e que adicionalmente, os e-books disponibilizados aos utilizadores mantêm-se disponíveis e acessíveis para estes mesmo após o termo do prazo de contratação do serviço. E que no caso de a Plataforma deixar de oferecer o serviço, os utilizadores poderão armazenar o seu e-book no seu dispositivo.

12. Refere, ainda, que no que diz respeito aos fluxos de faturação e de pagamentos, verificar-se-á o seguinte:

a) As operadoras faturam aos utilizadores os serviços de fornecimento de e-books (cedência do direito de uso) prestados através da plataforma, cobrando o valor contratualizado com os utilizadores, diferenciando os serviços de telecomunicações do serviço de fornecimento de e-books (afetando uma parte deste aos primeiros e outra parte ao segundo); e

b) A Requerente fatura às Operadoras os serviços de fornecimento de e-books (cedência do direito de uso), cobrando-lhes um valor (na quota-parte que lhe for atribuída) calculado por referência ao montante total faturado pelas operadoras aos utilizadores.

13. A Requerente refere que caso os utilizadores decidam aderir a este serviço de fornecimento de e-books, ser-lhes-á (presume-se que pela operadora) emitida uma fatura que discriminará, por um lado, os serviços de telecomunicações prestados pela Operadora e, por outro lado o e-book disponibilizado.

14. Nestes termos, vem a Requerente, através de Pedido de Informação Vinculativa, solicitar a confirmação de que o fornecimento de e-books, no âmbito de pacotes de serviços digitais ou de telecomunicações prestados por operadoras de serviços de telecomunicações:

i) Constitui, para efeitos de IVA, uma prestação de serviços distinta e independente (autonomizada) da prestação de serviços de telecomunicações; e

ii) É sujeito à taxa reduzida de 6% de IVA, prevista na verba 2.1 anexa ao Código do IVA.

III - PROPOSTA DE ENQUADRAMENTO TRIBUTÁRIO

15. Na proposta de enquadramento que apresenta, a Requerente contextualiza as operações descritas e o circuito de faturação, da requerente para as operadoras e destas para os utilizadores aderentes.

16. O valor faturado por si às operadoras, pelo serviço de fornecimento de e-books (cedência do direito de uso) varia em função do montante faturado pela operadora ao aderente. Não apresenta uma proposta específica de incidência da taxa de IVA nesta operação. Contudo, depreende-se, pela apresentação que faz, que pretende a incidência da taxa reduzida, por aplicação da verba 2.1 da lista I anexa ao CIVA.

17. Na faturação das operadoras aos clientes aderentes, entende que os serviços de telecomunicações são distintos e independentes do serviço de disponibilização do e-book, conduzindo à aplicação da taxa normal aos primeiros e da taxa reduzida ao segundo. Fundamenta este entendimento em jurisprudência do TJUE e apresenta um

exemplo de faturação, pelas operadoras aos clientes aderentes, em conformidade com o entendimento que expressa.

IV - ANÁLISE

18.Importa, antes de mais, esclarecer que o modelo de faturação das operadoras aos seus clientes, ainda que possa ser acordado entre aquelas e a Requerente no âmbito do contrato estabelecido entre as partes, releva da esfera jurídico-tributária das respetivas operadoras, carecendo a Requerente de legitimidade para solicitar uma informação vinculativa sobre o mesmo, não obstante a sua menção se mostre útil à compreensão das operações que têm na génese a prestação do serviço, da Requerente às operadoras.

19.Neste sentido, a presente informação mostra-se vinculativa apenas quanto ao enquadramento das operações realizadas pela Requerente.

20.Relativamente ao enquadramento em sede de IVA associado aos serviços de fornecimento de livros em formato digital (e-books) prestados pela [...], designadamente no que respeita à taxa aplicável, quando incluídos em pacotes de serviços digitais ou de telecomunicações prestados por operadoras de serviços de telecomunicações (as operadoras), a Requerente considera que a prestação de serviços de fornecimento de e-books (cedência do direito de livros em formato digital):

- i) Constitui, para efeitos de IVA uma prestação de serviços distinta e independente da prestação de serviços de telecomunicações; e
- ii) Está sujeita à taxa reduzida de 6% de IVA, prevista na verba 2.1 da Lista anexa ao Código do IVA.

21.De acordo com o previsto n.º 1 do artigo 3.º do Código do IVA (CIVA), "Considera-se, em geral, transmissão de bens a transferência onerosa de bens corpóreos por forma correspondentemente ao exercício do direito de propriedade".

22.Tendo em conta o n.º 1 do artigo 4.º do Código do IVA, "São consideradas como prestações de serviços as operações efetuadas a título oneroso que não constituem transmissões, aquisições intracomunitárias ou importação de bens".

23.O conceito de prestação de serviços para efeitos de IVA assume, assim, um carácter residual (ou de delimitação negativa), qualificando como uma prestação de serviços qualquer operação que não configure uma transmissão de bens, desde logo por não incidir sobre um bem corpóreo.

24.Os e-books que são comercializados pela requerente não têm um formato corpóreo, pelo que o seu fornecimento a título oneroso efetuado por um sujeito passivo de IVA corresponde necessariamente a uma prestação de serviços.

25.Ora, os serviços de fornecimento de e-books através da plataforma da Requerente são faturados aos utilizadores pelas operadoras, em conjunto com os serviços de telecomunicações prestados aos utilizadores.

26.Estas prestações de serviços não estão intimamente ligadas de forma a constituírem uma prestação indissociável e, obviamente, não é de todo artificial a separação de ambas as operações, sendo que o serviço de telecomunicações pode ser contratado sem os serviços de fornecimento de e-books e sem o acesso à Plataforma.

27.Ou seja, os serviços de telecomunicações e o fornecimento de e-books configuram operações distintas para efeitos de IVA, constituindo a cessão do direito de uso dos livros em formato digital, em princípio, um fim em si mesmo para os utilizadores, não se destinando a permitir a fruição, em melhores condições, dos serviços de telecomunicações.

28.No que respeita à faturação dos serviços da requerente às operadoras, afigura-se o seguinte:

29.Regra geral, as prestações de serviços e transmissões de bens estão sujeitas à taxa normal de IVA (23%).

30.No entanto, de acordo com a verba 2.1 da Lista anexa ao Código do IVA, estão sujeitos à taxa reduzida de IVA os "Livros, jornais, revistas de informação geral e outras publicações periódicas que se ocupem predominantemente de matérias de carácter

científico, educativo, literário, artístico, cultural, recreativo ou desportivo, em todos os suportes físicos ou por via eletrónica, ou em ambos, com exceção das publicações que consistam total ou predominantemente em conteúdos vídeo ou música. Excetua-se igualmente as publicações ou livros de carácter obsceno ou pornográficos, como tal considerados na legislação sobre a matéria, e as obras encadernadas em peles, tecidos de seda, ou semelhante".

31.A norma contempla assim os livros disponibilizados em formato eletrónico, normalmente designados por e-books.

32.Consubstanciando os serviços prestados pela Requerente a disponibilização dos livros em plataforma eletrónica aos clientes das operadoras, ainda que os mesmos venham a ser faturados aos utilizadores por estas, na faturação às operadoras a Requerente deve aplicar a taxa reduzida de IVA, de acordo com a verba 2.1 da lista I anexa ao CIVA, independentemente da forma como é ajustado o preço destes serviços entre as partes.

V - PROPOSTA DE CONCLUSÃO

33. A verba 2.1 da Lista I anexa ao CIVA tributa à taxa reduzida a que se refere a alínea a) do n.º 1 do art.º 18.º do CIVA os " Livros, jornais, revistas de informação geral e outras publicações periódicas que se ocupem predominantemente de matérias de carácter científico, educativo, literário, artístico, cultural, recreativo ou desportivo, em todos os suportes físicos ou por via eletrónica, ou em ambos, com exceção das publicações que consistam total ou predominantemente em conteúdos vídeo ou música. Excetua-se igualmente as publicações ou livros de carácter obsceno ou pornográfico, como tal considerados na legislação sobre a matéria, e as obras encadernadas em peles, tecidos de seda, ou semelhante" (Redação dada pela Lei no 71/2018, de 31/12, com entrada em vigor a 01/01/2019).

34. Assim, a venda de livros, independentemente do suporte em que se encontrem, designadamente formatos em CD ou DVD, bem como a sua disponibilização em ficheiros descarregáveis a partir de plataformas de venda on-line são, com as limitações estabelecidas na norma legal, tributados à taxa reduzida de IVA (6%), por aplicação da verba 2.1 da lista I anexa ao Código do IVA.

35. Consubstanciando os serviços prestados pela Requerente a disponibilização dos livros em plataforma eletrónica aos clientes das operadoras, de acordo com as condições contratualizadas entre estas e a Requerente, ainda que essa disponibilização venha a ser faturada aos utilizadores pelas operadoras, na faturação a estas a Requerente deve aplicar a taxa reduzida de IVA, de acordo com a verba 2.1 da lista I anexa ao CIVA, independentemente da forma como é ajustado o preço destes serviços entre as partes.

36. Não se procede ao enquadramento dos serviços faturados pelas operadoras aos seus clientes, designadamente o seu modelo de faturação por não assistir à Requerente legitimidade para o efeito.

VI - AUDIÇÃO PRÉVIA

37. A Requerente foi notificada para o exercício do direito de audição prévia sobre a proposta de decisão que consta dos pontos 15 a 36 supra.

38. Transcreve-se em seguida o teor da resposta dada no exercício do referido direito:

"1. A Requerente manifesta o seu acordo quanto às conclusões essenciais de que: (i) o fornecimento de e-books configura, para efeitos de IVA, uma prestação de serviços distinta e autónoma face aos serviços de telecomunicações; e (ii) na faturação da Requerente às operadoras de telecomunicações ("Operadoras"), é aplicável a taxa reduzida de 6%, por enquadramento na verba 2.1 da Lista anexa ao CIVA.

2. Sem prejuízo deste acordo de princípio, a Requerente solicita a precisão de alguns aspetos do projeto, por forma a assegurar segurança jurídica e coerência sistemática na

aplicação prática do entendimento vertido, bem como a evitar interpretações divergentes na fase de implementação contratual.

3. O projeto reconhece, corretamente, que a disponibilização de e-books constitui um fim em si mesmo e não uma prestação acessória dos serviços de telecomunicações, não se verificando uma ligação indissociável que imponha o tratamento como prestação única.

4. Este juízo decorre de critérios materiais e de perspectiva do consumidor médio, conforme jurisprudência consolidada do TJUE sobre prestações complexas e acessoriedade.

5. Da mesma premissa material decorre, por identidade de razão, que quando a operadora fatura, separada e autonomamente, o fornecimento de e-books aos clientes finais, essa mesma prestação conserva a sua natureza e beneficia, em abstrato, do enquadramento na verba 2.1 da Lista I.

6. A Requerente reconhece e respeita a limitação subjetiva do âmbito vinculativo quanto às operações de terceiros (as operadoras).

7. Todavia, solicita que o texto final precise que o entendimento material constante do projeto - autonomia do fornecimento de e-books e subsunção à verba 2.1 - é independente do circuito comercial e do modelo de faturação, não sendo alterado pelo facto de a prestação ser faturada pelas operadoras aos seus clientes, cabendo naturalmente a estas a verificação e aplicação concreta desse enquadramento nas suas operações.

8. Uma formulação clarificadora evitará dúvidas interpretativas e promoverá a coerência na cadeia de transações, alinhando-se com os n.ºs 34 e 37 do Projeto, que já assinalam que a subsunção à verba 2.1 não depende da forma de ajuste do preço entre as partes.

9. Nestes termos, a Requerente solicita que na versão final da informação vinculativa se mantenham as conclusões materiais do projeto e, adicionalmente, se precise que o entendimento material sobre a natureza e enquadramento do fornecimento de e-books é independente do circuito de faturação, ainda que caiba às operadoras a verificação e aplicação nas suas operações."

VII - CONCLUSÃO

39. A Requerente concorda com a proposta de conclusão da Autoridade Tributária e Aduaneira (AT) e não coloca qualquer objeção à fundamentação que a sustenta. No entanto, considera que a AT deve ser mais precisa quanto ao entendimento material de que a natureza e enquadramento do fornecimento de e-books é independente do circuito de faturação, ainda que caiba às operadoras a verificação e aplicação nas suas operações, isto apesar de reconhecer e a limitação subjetiva do âmbito vinculativo quanto às operações de terceiros (as operadoras), a que a AT está obrigada.

40. Em face do anteriormente exposto esclarece-se que o pretendido no pedido (o enquadramento objetivo da taxa de IVA a aplicar na venda de e-books) se encontra respondido na informação, não se afigurando necessidade de reforço desse entendimento. Sucede que o acréscimo solicitado reveste uma condição de natureza subjetiva em matéria do foro das operadoras, de acordo com o critério que venham a estabelecer com os seus clientes, estendendo o carácter vinculativo da presente informação a essas operações, para o qual o presente procedimento não tem legitimidade.

41. Deste modo, afigura-se de manter o teor integral da informação notificada à Requerente, convertendo-a em decisão final.

42. A merecer despacho concordante, do teor da presente informação deve ser dado conhecimento à Requerente, carreado os elementos do procedimento para o SIGIV.