

FICHA DOUTRINÁRIA

Diploma:	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
Artigo/Verba:	Art.24º - Rendimentos em espécie
Assunto:	Criptoativos - Recebimentos em moeda virtual
Processo:	21506, com despacho de 2023-12-13, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
Conteúdo:	Pretende o requerente que lhe seja prestada informação vinculativa quanto ao enquadramento fiscal a conferir aos recebimentos em moeda virtual como contrapartida pela prestação de serviços na qualidade de trabalhador independente.

ENQUADRAMENTO do SUJEITO PASSIVO em IRS e IVA

Por consulta ao Sistema de Gestão de Registo de Contribuintes, verifica-se que o requerente desenvolve a título principal a atividade de fisioterapeuta (Código 5012), encontrando-se enquadrado no regime simplificado de tributação. A título secundário encontra-se coletado para o exercício de outras atividades:

Em sede de Imposto Sobre o Valor Acrescentado (IVA), o sujeito passivo encontra-se enquadrado no regime especial de isenção previsto no artigo 53.º do CIVA.

INFORMAÇÃO

1. Como nota prévia, esclarece-se que as moedas virtuais não são, tecnicamente, consideradas "moeda" nem pelo Banco de Portugal, nem pelo Banco Central Europeu, entre outros argumentos por não disporem de curso legal ou de poder liberatório.
2. Efetuando um enquadramento temos que, modo geral, o sistema de funcionamento das moedas virtuais é o seguinte:
 - a. As unidades monetárias de criptomoeda são constituídas por um registo eletrónico, armazenável em suporte informático.
 - b. Estes registos são formados por um código encriptado único que contém em si referências de todas as transações realizadas com aquela unidade monetária.
 - c. Deste modo, cada vez que é realizada uma transação, o código que compõe a unidade monetária é alterado por forma a individualizar a "unidade monetária" e a impedir a duplicação de cópias da mesma "unidade monetária".
 - d. As unidades monetárias podem ser armazenadas, quer pelo titular, no seu computador particular, quer por entidades que disponibilizam, mediante pagamento, contas para depósito das unidades monetárias, também designadas por carteiras virtuais.
 - e. As unidades monetárias também podem ser trocadas por outras moedas ou por moeda real, junto de empresas especializadas para o efeito, sendo o valor face à moeda real o determinado pela procura online das moedas virtuais.
3. O quadro legal relativo à incidência real encontra-se plasmado no Capítulo I do Código do IRS (CIRS).

4. O legislador tributário determina no n.º 1 do artigo 1.º do Código do IRS que o imposto sobre o rendimento das pessoas singulares incide sobre o valor anual dos rendimentos das diversas categorias, mesmo quando provenientes de atos ilícitos, depois de efetuadas as correspondentes deduções e abatimentos.

5. No n.º 2 do mesmo artigo é enunciado que são sujeitos a tributação os rendimentos, em dinheiro e em espécie, seja qual for o local onde se obtenham, a moeda e a forma por que sejam auferidos.

6. No caso em apreço, e face ao descrito pelo requerente, tem-se que o recebimento de criptomoedas pelo ora requerente ocorrerá apenas como moeda de troca pela prestação de serviços de consultoria que efetua online, ou seja, apesar de inserido no âmbito da atividade desenvolvida pelo sujeito passivo, enquadrável na Categoria B, nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 3.º do CIRS, as transações com criptomoedas não se apresentam o objeto do exercício da sua atividade.

7. Termos em que o enquadramento da simples troca do serviço prestado por moeda virtual é, obviamente, distinto de uma eventual posterior comercialização das moedas virtuais .

8. Assim, todo o procedimento associado à quantificação do serviço prestado deve seguir as regras contabilísticas já existentes, devendo observar-se, para efeitos fiscais, as regras de equivalência pecuniária dos rendimentos em espécie previstas no artigo 24º do Código do IRS, as quais são de aplicação sucessiva, ainda que não exista uma cotação oficial definida.

9. Quanto à emissão de documentos, determina a alínea a) do n.º 1 do artigo 115.º do Código do IRS, que os titulares de rendimentos da Categoria B, encontram-se obrigados a passar fatura, recibo ou fatura-recibo, em modelo oficial (a emitir no Portal das Finanças), de todas as importâncias recebidas dos seus clientes, pelas transmissões de bens ou prestações de serviços referidas nas alíneas a) e b) do n.º 1 do artigo 3.º, ainda que a título de provisão, adiantamento ou reembolso de despesas.

10. Considerando o disposto na alínea b) do n.º 1 do artigo 115.º do CIRS, os titulares de rendimentos da Categoria B podem, em alternativa, emitir fatura nos termos da alínea b) do n.º 1 do artigo 29.º do Código do IVA por cada transmissão de bens, prestação de serviços ou outras operações efetuadas e a emitir documento de quitação de todas as importâncias recebidas.

11. Encontra-se, assim, o requerente obrigado a emitir fatura, fatura-recibo ou recibo por cada operação que efetue.

12. Por fim, e admitindo que o requerente no momento em que receber as criptomoedas, em troca dos serviços prestados, as vai manter na sua posse, apresenta-se o enquadramento tributário dos rendimentos decorrentes de operações relativas a este tipo de bens:

- Considerando a legislação em vigor à data da apresentação do pedido de informação vinculativa, era entendimento da AT que nas situações em que a alienação/aquisição/troca de moedas virtuais constitua o exercício de uma atividade empresarial ou profissional, o que pressupunha a existência de um caráter reiterado e habitual (situação que não é possível aferir nesta sede), então os rendimentos eram enquadráveis na categoria B de IRS, ao abrigo do n.º 1 do artigo 3.º do Código do IRS, e o contribuinte ficava obrigado a cumprir as obrigações declarativas constantes do n.º 6

do art.º 3º do Código do IRS, isto é, a emitir fatura ou documento equivalente por cada transação efetuada.

- Mais recentemente, veio a Lei nº 24-D/2022, de 31/12 (Lei do Orçamento de Estado para 2023) contemplar no Código do IRS novas regras de tributação desta realidade, que se enunciam:

. Define criptoativo como toda a representação digital de valor ou direitos que possa ser transferida ou armazenada eletronicamente recorrendo à tecnologia de registo distribuído ou outra semelhante, com exceção dos criptoativos únicos e não fungíveis com outros criptoativos (conforme nos n.ºs 17 e 18 do artigo 10.º do Código do IRS);

. São consideradas atividades comerciais (categoria B), as operações relacionadas com a emissão de criptoativos, incluindo a mineração, ou a validação de transações de criptoativos através de mecanismos de consenso (alínea o) do n.º 1 do artigo 4.º do Código do IRS);

. São considerados rendimentos de capitais (categoria E), quaisquer formas de remuneração decorrentes de operações relativas a criptoativos (alínea u) do n.º 2 do artigo 5.º do Código do IRS). No entanto, se estes rendimentos assumirem a forma de criptoativos são tributados como mais-valias no momento em que ocorrer a alienação dos criptoativos recebidos (n.º 11 do artigo 5.º do Código do IRS);

. São consideradas mais-valias (categoria G), os ganhos obtidos que, não sendo considerados rendimentos empresariais e profissionais ou de capitais, resultem da alienação onerosa de criptoativos que não constituam valores mobiliários (alínea k) do n.º 1 do artigo 10.º do Código do IRS).

. São excluídos da tributação os ganhos obtidos, bem como as perdas ocorridas resultantes da alienação destes criptoativos detidos por um período igual ou superior a 365 dias (conforme n.º 19 do artigo 10º do Código do IRS). E, nos termos do artigo 220.º da Lei 24-D/2022, o período de detenção dos criptoativos adquiridos antes da data da entrada em vigor desta lei é considerado para efeitos de contagem do período de detenção referido naquele artigo (esta exclusão aplica-se apenas a rendimentos decorrentes de transações entre residentes da UE ou EEE ou de Estados com os quais Portugal tenha celebrado convenção ou acordo internacional que permita a troca de informação para efeitos fiscais).