



Universidade do Minho
Escola de Direito

A tributação das impressões 3D

A impressão 3D é uma forma de tecnologia de fabricação aditiva, através da qual um modelo tridimensional (ou seja, com altura, profundidade e largura) é criado por sucessivas camadas de material. Pensemos na produção de um rato para computador: a produção tradicional deste bem implica que, num primeiro momento, sejam produzidas, separadamente, as respetivas componentes e que, posteriormente, sejam as mesmas montadas, dando origem ao aparelho. Diferentemente, através da impressão 3D, o rato para o computador será impresso como um todo, camada por camada - tornando o processo de montagem obsoleto – e com a possibilidade de o produto ser personalizado, de acordo com o modelo que tiver sido desenvolvido e que consta no arquivo de impressão. Trata-se de um avanço tecnológico relevante para múltiplas áreas, incluindo, a da medicina (com a impressão de próteses) e a da indústria automóvel. Numa representação simples mas que não deixa de espelhar a realidade, um modelo comercial é capaz de passar a contar com a intervenção de apenas duas entidades - a entidade responsável pela preparação do modelo a imprimir, e a entidade que pretende ter o produto impresso. Poderão, evidentemente, existir intermediários, enquanto fornecedores das matérias-primas necessárias à produção do produto, mas a cadeia de produção fica simplificada.

Porém, esta simplicidade não é transversal a todos os domínios jurídicos envolvidos no âmbito de operações comerciais que impliquem impressões 3D. Um desses domínios reconduz-se à tributação dessas mesmas operações. Em concreto, num cenário em que o produto final é fruto de uma impressão em 3D, há uma operação que até então não existiria se a transação versasse, desde o primeiro momento, sobre esse mesmo produto acabado. Tal nova operação reconduz-se à partilha de um modelo para impressão. A relevância da identificação das operações associadas à impressão 3D é relevante para efeitos de determinação dos tributos que eventualmente poderão ser cobrados. Se, até ao surgimento da impressão 3D, a transação de um determinado produto seria facilmente qualificada como uma transmissão de bens, a partir do momento em que o objeto da transação assenta num modelo que poderá (ou não) vir a ser impresso, a qualificação nesses termos é mais duvidosa, dando espaço a que se pondere aplicar as regras de tributação relativas às prestações de serviços. Se em sede de IRC ou de IVA a qualificação da operação enquanto prestação de serviços pode não gerar impactos verdadeiramente significativos tanto para a saúde financeira dos operadores económicos, como para os cofres do Estado, o mesmo já não se passa no que toca aos direitos aduaneiros, cuja cobrança pressupõe que *mercadorias* ultrapassem uma fronteira.



Universidade do Minho
Escola de Direito

Ora, se o objeto de uma transação assenta num modelo para impressão (e não no produto em si mesmo que só existirá, em substância, quando aquele modelo for usado numa impressão 3D), em bom rigor, e partindo da conceção de que a existência de uma mercadoria pressupõe um bem físico, não se poderá falar de um facto tributário que origine a obrigação de pagamento de direitos aduaneiros. Este cenário é particularmente vantajoso para os operadores económicos, para os quais os direitos aduaneiros representam um custo e que têm a si associados outras obrigações, de índole burocrática, e não só, mas assim já não o é para os cofres dos Estados. Por exemplo, em 2016, de acordo com o Tribunal de Contas Europeu, os direitos aduaneiros, a par das quotizações sobre o açúcar, representaram 14% das receitas da União Europeia e ascenderam a 20,1 mil milhões de euros. Quando o cruzamento de fronteiras é feito por produtos intangíveis tecnológicos (em concreto, pelo projeto do produto a ser impresso), a quebra de receitas é evidente, pela impossibilidade de cobrança de direitos aduaneiros.

Assim sendo, que alternativas existem, tendo em vista não afetar a arrecadação de receitas públicas, não afetar a prossecução de finalidades extrafiscais, e não menos importante, garantir que o ordenamento jurídico acompanha a realidade? Apontamos aqui duas hipóteses:

- i) Por um lado, poderá ser equacionada a substituição da receita perdida por aquela que decorrerá, eventualmente, do fluxo do serviço digital ou intangível, criando, assim, novas regras de incidência, especialmente direcionadas para a impressão e 3D, e colocando os operadores económicos que participam em operações que envolvam a impressão 3D sob maior escrutínio.
- ii) Por outro lado, poder-se-á encarar o procedimento associado à impressão 3D como um todo - que vai desde a criação e desenvolvimento do modelo, passando pelo respetivo envio e chegando à sua impressão -, levando a que se possa concluir, não obstante existirem operações distintas, no sentido em que existe uma transmissão de bens, por força de tais operações serem indissociáveis. Aliás, o fim em si mesmo é a disponibilização em 3D de um produto previamente pensado e criado de acordo com as características pretendidas e definidas previamente (materiais, cores, tamanho...), sendo que todos estes elementos e atos por meios dos quais se personaliza o produto são anteriores à respetiva impressão e constituem apenas um meio de o criador do modelo o fornecer nas melhores condições. Por conseguinte, a venda de um modelo para ser impresso e a respetiva impressão representam uma transmissão de um bem, que deverá ser tributada no local em que a impressão ocorreu (o local da importação), por ser o local onde a operação, na sua globalidade, se concretiza efetivamente. Um entendimento com estes contornos, leva a que, para efeitos aduaneiros, se deva passar a incluir, no conceito de «mercadorias», bens incorpóreos destinados à respetiva conversão em bens corpóreos.



Universidade do Minho

Escola de Direito

Em todo o mundo, os ordenamentos jurídicos começam a adaptar-se a esta realidade. Desde fevereiro de 2018 que, na Indonésia, se prevê a tributação aduaneira de produtos intangíveis, incluindo *software* e outros bens digitais, transmitidos eletronicamente, não relacionados a máquinas ou outros dispositivos destinados à importação. Em janeiro de 2019, a Argentina impôs direitos aduaneiros sobre as exportações de serviços, a uma taxa de 12%, numa medida que entrará em vigor até 31 de dezembro de 2020.

Andreia Isabel Dias Barbosa

Prof.^a Assistente Convidada da Escola de Direito da Universidade do Minho