

XIV Encuentro AECA

2010 *Innovación y responsabilidad:
desafíos y soluciones*

*Inovação e responsabilidade:
desafios e soluções*

Coimbra-Portugal
23-24 Septiembre 2010

PROGRAMA

PATROCINAN

PRICEWATERHOUSECOOPERS 



 Santander

ORGANIZAN

aeca Asociación Española de Contabilidad
y Administración de Empresas

ISCAC  Instituto Superior de Contabilidade
e Administração de Coimbra

ENTIDADES COLABORADORAS



 **Empremédia**
corretoras de seguros, lda.

Critical  DEPENDABLE TECHNOLOGIES
FOR CRITICAL SYSTEMS

APPC 

 **PAPELCENTRO**
Comércio de Papéis e Representações do Centro



 **LICOR
BEIRÃO**
O Licor de Portugal

 **BULLET SOLUTIONS**

 **Forte & Gomes**
Serviços de Jardinagem, lda.

 **fortclima**
Instalações mecânicas, lda.

 **GRUPO 8**
Seguradora

APOYOS INSTITUCIONALES

 **INSTITUTO POLITÉCNICO
DE COIMBRA**



ae 



[PETICION COMUNICACIONES](#)
[SESIONES PARALELAS Y COMUNICACIONES](#)
[INDICE AUTORES DE COMUNICACIONES](#)
[POSTER](#)
[PROGRAMA - PROGRAMA ACOMPAÑANTES](#)
[INSCRIPCION ON-LINE](#)
[COMITE ORGANIZADOR](#)
[COMITE CIENTIFICO](#)
[ENTIDADES DEL ENCUENTRO](#)
[PUBLICACIONES DEL ENCUENTRO](#)
[SEDE](#)
[INTERES TURISTICO - COIMBRA](#)
[WEB ENCUENTRO PORTUGUES](#)
[FOTOS - VIDEOS YOUTUBE](#)
[ENCUENTROS ANTERIORES](#)



Comité Científico del Encuentro

Paulo Alexandre Alves
Professor da Universidade Católica Portuguesa

Enrique Bonsón
Catedrático de la Universidad de Huelva
Presidente de la Comisión de Nuevas Tecnologías y Contabilidad de AECA

Eduardo Bueno
Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid.
Presidente de la Comisión de Organización y Sistemas de AECA

Natália Canadas
Professora do Instituto Politécnico de Leiria

Leandro Cañibano
Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid.
Presidente de AECA

Francisco José Carreira
Professor do Instituto Politécnico de Setúbal

João Francisco Carvalho De Sousa
Professor do ISCA - Universidade de Aveiro

Carlos Baptista Da Costa
Professor do ISCAL - Instituto Politécnico de Lisboa

João Baptista Da Costa Carvalho
Professor do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

José Manuel De Matos Carvalho
Professor do ISCAC - Instituto Politécnico de Coimbra

Maria José Fernandes
Professora do Instituto Politécnico do Cávado e do Ave

Maria Leonor Fernandes Ferreira Da Silva
Professora da Universidade Nova de Lisboa

Maria Do Céu Ferreira Gaspar Alves
Professora da Universidade da Beira Interior

Emanuel Gamelas
Professor do ISCTE - Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa - Lisboa

Domingo García Pérez de Lema
Catedrático de la Universidad Politécnica de Cartagena

Begoña Giner
Catedrática de la Universidad de Valencia.
Coordinadora del Comité de Investigación de AECA

Cristina Gonçalves Góis
Professora do ISCAC - Instituto Politécnico de Coimbra

Esteban Hernández
Presidente de la Comisión de Historia de la Contabilidad de AECA.
Editor de "De Computis - Revista Española de Historia de la Contabilidad"

Manuel Larrán
Catedrático de la Universidad de Cádiz.
Presidente de la Comisión de Valoración y Financiación de Empresas

Alejandro Larriba
Catedrático de la Universidad a Distancia de Madrid (UDIMA)
Presidente de la Comisión de Entidades Sin Fines de Lucro de AECA

Lúcia Lima Rodrigues
Professora da Escola de Economia e Gestão da Universidade do Minho

Jesús Lizcano
Catedrático de la Universidad Autónoma de Madrid.
Presidente de la Comisión de Contabilidad de Gestión de AECA

José Carlos Lopes
Professor do IPB - Instituto Politécnico de Bragança

Antonio M. López
Catedrático de la Universidad de Granada

José Joaquim Marques De Almeida
Professor do ISCAC - Instituto Politécnico de Coimbra

Horacio Molina
Profesor de ETEA - Córdoba.
Director de "Actualidad Contable"

Vicente Montesinos
Catedrático de la Universidad de Valencia.
Presidente de la Comisión de Contabilidad y Administración del Sector Público

José António Moreira
Professor da Faculdade de Economia da Universidade do Porto

Enrique Ortega
Presidente de la Comisión de Principios y Normas de Contabilidad de AECA

Rui Pais De Almeida
Professor do ISCAL - Instituto Politécnico de Lisboa

Fernanda Pedrosa Alberto
Professora do ISCAC - Instituto Politécnico de Coimbra

Fernando Polo
Profesor Titular de la Universidad Politécnica de Valencia

Pedro Rivero
Catedrático de la Universidad Complutense de Madrid.
Presidente de la Comisión de Responsabilidad Social Corporativa de AECA

Lázaro Rodríguez
Catedrático de la Universidad de Granada

Victor Seabra Franco
Catedrático do ISCTE - Instituto Superior de Ciências do Trabalho e da Empresa - Lisboa

Ricardo J. Server
Catedrático de la Universidad Politécnica de Valencia
Presidente de la Comisión de Contabilidad de Cooperativas de AECA

Lourdes Torres
Catedrática de la Universidad de Zaragoza

O Conceito de Estabelecimento Estável e a dupla tributação internacional

Ana Barros
Instituto Politécnico de Bragança
E-mail: acorreiabarro@gmail.com

José Carlos Lopes
Instituto Politécnico de Bragança
Campus de Santa Apolónia - Apartado 1134; Código Postal: 5301 854
Bragança
E-mail: jlopes@ipb.pt
Tel. 273.303.108

Área temática: F) Sector Público

Keywords: estabelecimento estável; dupla tributação internacional; ADT

O Conceito de Estabelecimento Estável e a dupla tributação internacional

Resumo

O conceito de estabelecimento estável é importante e necessário para atenuar ou evitar a dupla tributação internacional. Tratando-se de um conceito jurídico, a sua formulação apresenta-se por vezes diferente de imposto para imposto e de ADT para ADT. Neste trabalho faz-se uma breve resenha histórica e evolutiva do conceito e efectua-se uma análise da sua formulação no âmbito da Convenção Modelo da OCDE para a Dupla Tributação sobre o Rendimento e o Capital e do artigo 5 do CIRC, concluindo-se que o legislador nacional desenhou um conceito mais abrangente e que os pré-acordos com a Administração Fiscal bem como a jurisprudência podem ser factores de referência para as empresas multinacionais.

Keywords: estabelecimento estável; dupla tributação internacional; ADT

1. Introdução

A evolução da economia internacional e a lógica das trocas comerciais desde sempre implicou a internacionalização de empresas. Tal fenómeno levou a que empresas nacionais de um Estado se estabelecessem noutro Estado, aí obtendo rendimentos. Ora, tais rendimentos são vistos como fonte de receita tributária para os Estados onde eles são gerados e nesse âmbito começaram a ser objecto de tributação.

O conceito de estabelecimento estável é um dos mecanismos que permite a tributação de rendimentos estrangeiros num determinado Estado. Trata-se de um conceito essencial no domínio da tributação internacional que permite fixar quais os rendimentos de não residentes tributáveis num dado território.

Nesse sentido, consideramos bastante útil a elaboração de uma análise do conceito, desde a sua origem e razão de ser à perspectiva actualmente estabelecida pela Organização do Comércio e Desenvolvimento Económico (OCDE). Passando, claro está, pela contraposição desta perspectiva e daquilo que é a definição de conceito estável no nosso ordenamento jurídico fiscal.

Além do conceito teórico e legal, revela-se também de grande interesse consultar algumas decisões jurisprudenciais, apesar de não terem força de lei determinam o desfecho dos conflitos entre a Administração Fiscal e o contribuinte.

Com esta exposição pretende-se alcançar um conhecimento sobre a noção de estabelecimento estável que nos permita identificar este conceito e assim saber se os rendimentos gerados por uma instalação de negócio estão ou não sujeitos a tributação, designadamente no que respeita ao caso português.

O trabalho estrutura-se da seguinte forma: primeiro aborda-se a origem do conceito de estabelecimento estável e procede-se à sua análise; de seguida aborda-se o caso português e discutem-se os desafios ao conceito; finalmente apresentam-se as conclusões.

2. A origem do conceito

O conceito de estabelecimento estável tem demonstrado uma notável resistência ao longo dos tempos, e consiste num princípio de direito internacional tributário há cerca de 100 anos.

Atribui-se que a primeira versão do conceito de estabelecimento estável tenha tido origem no final dos anos 1800, quando as nações europeias procederam à negociação de tratados bilaterais para regulamentarem o tratamento fiscal das actividades económicas transfronteiriças. Encontra-se já uma referência ao conceito no Código Industrial da Prússia de 1845.

A versão moderna e que hoje aparece como regra, surgiu após a I Guerra Mundial, quando as nações se começaram a preocupar com o facto de a dupla tributação internacional estar a inibir o comércio internacional e o investimento. Uma das

situações que mais contribuiu para a criação do conceito de estabelecimento estável foi uma divergência que opôs as administrações fiscais do Canadá e dos Estados Unidos. Naquela altura as autoridades tributárias do Canadá tentaram tributar as vendas por correspondência que provinham dos Estados Unidos, apesar de a empresa não ter qualquer instalação no Canadá, local onde apenas publicitava os seus bens. Os norte-americanos entendiam que tinham o direito exclusivo de tributar aqueles rendimentos e isto começou a gerar um problema de dupla tributação que despoletou a atenção da Liga das Nações.

Devido a esta crescente preocupação, a Liga das Nações, encarregou um grupo de especialistas fiscais para desenvolver um mecanismo que pudesse evitar a dupla tributação. A Liga chegou a um consenso e desenvolveu o conceito de estabelecimento estável, que ficou consagrado no modelo fiscal de convenção de 1927 e, posteriormente foi adoptado em 1963 no modelo de convenção fiscal da Organização do Comércio e Desenvolvimento Económico (OCDE) e ao longo das suas várias revisões em 1977 e 1992.

Conseguia-se assim que através da aplicação do conceito de estabelecimento estável, um Estado em que uma empresa não residente realizasse a sua actividade concordasse em não tributar os rendimentos dessa empresa no seu território desde que ela ali não mantivesse um estabelecimento estável. Por outro lado, garantia-se que o Estado da residência/ sede da empresa se comprometia a conceder um crédito fiscal no montante dos impostos pagos ao Estado onde os rendimentos eram obtidos, ou alternativamente, isentar de impostos os rendimentos obtidos pelo estabelecimento estável. Com estes comportamentos evitava-se a dupla tributação internacional e, conseqüentemente, incentivava-se o comércio internacional e o investimento.

Desde que passou a constar da convenção modelo da OCDE, o conceito de estabelecimento estável passou também a figurar nas várias convenções bilaterais sobre dupla tributação entre os Estados, geralmente enquanto instalação fixa de negócio através da qual uma empresa desenvolve a sua actividade. Sendo certo, que em todos os tratados passamos a encontrar exemplos de estabelecimento estável. Na sua essência, o conceito histórico de estabelecimento estável implica uma presença física da empresa no Estado onde têm origem os rendimentos, que se mantém por um período significativo e cuja actividade configura os aspectos essenciais de uma transacção transfronteiriça.

O conceito justificava-se por uma questão de eficiência na medida em que surgia como um guia, quer para as empresas quer para as autoridades fiscais. As empresas passavam a saber que se não possuíssem estabelecimento estável os rendimentos obtidos em país estrangeiro continuavam a ser tributados pelo país da residência e nesse sentido não precisavam de se registar como contribuinte no país estrangeiro

nem apresentar declaração fiscal. Já as autoridades fiscais garantiam com o estabelecimento estável que conseguiam tributar uma série de rendimentos que anteriormente escapavam ao seu domínio. Por outro lado, o princípio do estabelecimento estável também se justificava à luz de princípios de equidade. Na verdade, historicamente, a maioria das empresas multinacionais não tinha intenções de abrir uma loja ou filial a menos que quisesse desenvolver a sua actividade de forma significativa. Quando começou a desenvolver-se, o comércio internacional consistia sobretudo na venda além-fronteiras de bens manufacturados o que implicava uma presença física nos Estados estrangeiros para assegurar algumas actividades. Isso levou a que os Estados tributassem estes rendimentos obtidos por empresas não residentes quando eles eram significativos e recorrentes, o que era muito complicado de determinar e ficava à discricionariedade do Estado de origem do rendimento. O estabelecimento estável veio permitir que esta tributação dos rendimentos pelo país de origem adquirisse algum equilíbrio em relação à tributação efectuada pelo país da residência promovendo o comércio entre Estados e o bem-estar internacional. Porém, muitos autores atribuem o sucesso do conceito, ao longo da história, à sua característica de flexibilidade que foi permitindo uma grande adaptação à evolução das práticas comerciais.

Arvid Skaar (1991) procurou traçar a evolução do conceito de estabelecimento estável desde o início até o final dos anos 80, através da análise de casos julgados a nível internacional. Da sua análise concluiu que o princípio sofreu uma diluição significativa durante o último meio século para ter em conta emergentes práticas comerciais, tendo assim sido alvo de uma evolução ao longo deste período, a qual prevê que continue a acontecer. O autor verificou que o aumento do comércio global, o aumento do sector dos serviços, o aumento da mobilidade dos capitais e de outros factores de produção têm contribuído para o desenvolvimento de uma percepção da necessidade de modificar o requisito tradicional da instalação fixa de negócio e continuarão a fazê-lo.

3. Análise do conceito

A prática comercial demonstra que são imensas as empresas que obtêm rendimentos num Estado embora a sua sede esteja localizada noutro Estado. Para conseguir tributar estes rendimentos o legislador fiscal teve de definir um critério específico, que considerasse a organização empresarial, para além da sede e da direcção efectiva, tendo para isso fixado o critério do estabelecimento estável. O problema está na definição deste conceito, saber em que consiste e quando podemos afirmar que uma empresa tem um estabelecimento estável, questão que pretendemos abordar.

Os critérios comumente utilizados para definir estabelecimento estável são os mencionados na Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e

Desenvolvimento Económico (OCDE) para a Dupla Tributação sobre o Rendimento e o Capital, no seu artigo 5.º. Preceito este que adoptou os critérios estabelecidos na Convenção Modelo da Organização das Nações Unidas pelo que nos vamos deter apenas na definição adoptada pela Convenção Modelo da OCDE.

É a seguinte a estrutura do artigo 5º, dedicado ao tema:

PERMANENT ESTABLISHMENT

1.....

2. *The term "permanent establishment" includes especially:*

a) *a place of management;*

b) *a branch;*

c) *an office;*

d) *a factory;*

e) *a workshop, and*

f) *a mine, an oil or gas well, a quarry or any other place of extraction of natural resources.*

3. *A building site or construction or installation project constitutes a permanent establishment only if it lasts more than twelve months.*

4. *Notwithstanding the preceding provisions of this Article, the term "**permanent establishment**" shall be **deemed not to include:***

a) ***the use of facilities solely for the purpose of storage, display or delivery** of goods or merchandise belonging to the enterprise;*

b) ***the maintenance of a stock of goods** or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of storage, display or delivery;*

c) ***the maintenance of a stock of goods** or merchandise belonging to the enterprise solely for the purpose of processing by another enterprise;*

d) *the maintenance of a fixed place of **business solely for the purpose of purchasing goods or merchandise or of collecting information**, for the enterprise;*

e) *the maintenance of a fixed place of **business solely for the purpose of carrying on, for the enterprise**, any other activity of a preparatory or auxiliary character;*

f) *the maintenance of a fixed place of business solely for any combination of activities mentioned in subparagraphs a) to e), provided that the overall activity of the fixed place of business resulting from this combination is of a preparatory or auxiliary character.*

A OCDE define o estabelecimento estável como uma instalação ou local de negócio, utilizado por uma empresa, com carácter fixo ou permanente. Para facilitar a utilização do conceito a Convenção optou por exemplificar quais as instalações que constituem um estabelecimento estável. Aqui incluiu realidades que vão desde o simples escritório à instalação fabril ou industrial. Nesse mesmo sentido, a Convenção fixa a exclusão de outras realidades, entendendo que não são um estabelecimento permanente por exemplo os armazéns ou os postos de distribuição de mercadorias.

Por outro lado, para preencher a característica da permanência a Convenção entendeu considerar algumas instalações como estabelecimento estável a partir do momento em que permaneçam num Estado por mais de 12 meses. É interessante ver, que na sua definição, a Convenção antecipa já algumas possíveis situações que não encaixam no conceito de instalação fixa mas que na prática o acabam por ser. É o caso da pessoa que funciona como agente ou representante e que desenvolve a actividade comercial da empresa, sem ser a título independente. Esta pessoa desde

¹ Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version disponível no *website* da OCDE

que não se consiga incluir no conceito de residente, deve ser considerada como um estabelecimento estável. Veja-se que, se assim não fosse, tínhamos um espaço aberto para a fuga à tributação, pois as empresas podiam justificar que não mantinham noutra Estado uma instalação mas sim um mero agente.

É ainda de chamar a atenção para o facto de a Convenção excluir da definição de estabelecimento estável as empresas, com sede num Estado, detidas na totalidade por sociedades com sede noutra Estado. Esta referência destina-se a excluir do conceito as empresas filiais ou associadas de uma empresa com sede no estrangeiro, exclusão que faz todo o sentido. De facto, este tipo de empresas tem personalidade jurídica própria embora o seu capital seja detido por uma empresa mãe estrangeira. O facto de terem personalidade jurídica determina que não sejam uma mera instalação e sendo assim não podem ser vistas como estabelecimento estável, elas são sociedades comerciais nacionais cujo capital é detido por uma empresa estrangeira.

A dificuldade está precisamente em definir quando é que uma empresa tem uma instalação fixa de negócio, pois o problema da permanência fica colmatado com a fixação de um prazo mínimo. Neste ponto, os comentários feitos aos artigos da Convenção Modelo da OCDE são a grande ajuda do intérprete para avaliar se uma determinada instalação corresponde aos critérios do estabelecimento estável. De facto, o comentário ao art. 5.º, aquele que nos interessa, além de procurar definir o conceito é bastante exaustivo e procura mencionar exemplos das várias situações aí retratadas como estabelecimento estável. De realçar a explicação daquilo que é uma instalação fixa no parágrafo primeiro ponto 5 do comentário: *“According to the definition, the place of business has to be a “fixed” one. Thus in the normal way there has to be a link between the place of business and a specific geographical point. It is immaterial how long an enterprise of a Contracting State operates in the other Contracting State if it does not do so at a distinct place, but this does not mean that the equipment constituting the place of business has to be actually fixed to the soil on which it stands. It is enough that the equipment remains on a particular site (but cf. paragraph 20 below).”*² Com base neste comentário podemos com toda a certeza afirmar que por exemplo uma autocaravana ou um táxi podiam, desde que reunindo todos os outros requisitos, ser considerados um estabelecimento estável.

No fundo ao longo dos vários parágrafos o comentário procura clarificar o conceito, abordando as várias realidades que podem ou não constituir um estabelecimento estável e nesse sentido somos ajudados a perceber se uma determinada instalação de negócio é ou não um estabelecimento estável. Veja-se por exemplo em relação ao comércio electrónico. Nesta matéria a Convenção insiste logo que é necessário distinguir entre aquilo que é o *website* e o servidor, pois enquanto o primeiro é uma

² Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version disponível no *website* da OCDE

combinação de *software* e dados e como tal não pode ser considerado um estabelecimento estável, já o segundo implica equipamento com uma instalação fixa que pode ser e negócio e nessa medida já estamos perante um estabelecimento estável.³

Analisando a Convenção Modelo da OCDE podemos apresentar os seguintes tipos de instalações que surgem como estabelecimento estável:



Fonte: elaboração própria

Importa, ainda, referir que Portugal tem seguido, com uma ou outra reserva, o Modelo da OCDE, unanimemente considerado o modelo dos países ricos, ou pelo menos desenvolvidos, uma vez que o critério do país da fonte é aquele sobre que recai o maior esforço para a eliminação da dupla tributação, e que, até ao momento, estão celebradas e em vigor convenções para evitar a dupla tributação do rendimento com os seguintes países ou territórios (por ordem alfabética): Alemanha, Áustria, Bélgica, Brasil, Bulgária, Cabo Verde, Canadá, China, Coreia do Sul, Cuba, Dinamarca, Eslováquia, Eslovénia, Estónia Espanha, Estados Unidos da América, Finlândia, França, Grécia, Hungria, Índia, Irlanda, Islândia, Itália, Letónia, Lituânia, Luxemburgo, Macau, Malta, Marrocos, México Moçambique, Noruega, Países Baixos Paquistão, Polónia, Reino Unido, República Checa, Roménia, Rússia, Singapura, Suécia, Suíça, Tunísia, Ucrânia e Venezuela.

De notar, que uma das reservas de Portugal diz precisamente respeito ao sector da construção civil, sector que tem sido determinante no desenvolvimento da economia do país. Diz-se na Convenção: *“Portugal reserves the right to treat an enterprise as having a permanent establishment in Portugal if the enterprise carries on an activity consisting of planning, supervising, consulting, any auxiliary work or any other activity in connection with a building site or construction or installation project lasting more than*

³ O comentário é bastante extensivo em relação ao comércio electrónico devido às dificuldades de muitas vezes não estarmos a lidar com espaços físicos de negócio, porém preferimos desenvolver esta matéria enquanto desafio ao conceito de estabelecimento estável.

*six months, if such activities or work also last more than six months.*⁴ Enquanto a Convenção Modelo fixa como período mínimo para um estaleiro de obras ser considerado estabelecimento estável os doze meses, Portugal entendeu reduzir este período para seis meses, na esteira, aliás, do que está previsto no modelo de convenção fiscal das Nações Unidas.

Em resumo, a noção de estabelecimento estável, entidade carecida de autonomia jurídica, é essencialmente utilizada para efeitos de determinação do direito de um Estado contratante tributar os lucros, aí obtidos por uma empresa de outro Estado contratante. Isso mesmo está previsto no artigo 7º da Convenção Modelo, segundo o qual um Estado só pode tributar os lucros de uma empresa de outro Estado, caso esta exerça as suas actividades com recurso a um estabelecimento estável situado no primeiro.⁵ Este é, pois, o princípio geral para a construção do conceito da figura do estabelecimento estável.

O Estabelecimento Estável apresenta-se, assim, como fundamental para a tributação dos lucros comerciais ou industriais, sendo, por isso, o índice de participação da empresa na vida do Estado.⁶ A existência de estabelecimento estável supõe a verificação cumulativa de três condições⁷, a saber:

- a existência de um local através do qual seja exercida actividade;
- a sua localização noutra Estado contratante;
- a sua manutenção com um certo grau de permanência.

A expressão “instalação” abrange todo e qualquer local, material ou instalação utilizados no exercício das actividades da empresa, em exclusividade ou não, sendo irrelevante o facto de a empresa ser ou não proprietária do local, podendo até situar-se nas instalações de outra empresa. A instalação deve ser fixa, no sentido de existir uma ligação entre a instalação e um determinado ponto geográfico, com um certo grau de permanência ou regularidade, sem, contudo, ser exigida a implantação no solo, mas apenas a permanência num determinado espaço. E por fixo tem-se, não só em relação ao requisito temporal, mas também à condição da localização. Sendo certo que, a empresa estrangeira tem de exercer controlo sobre a instalação fixa de negócio, e esta deve servir a actividade de negócio da empresa. É neste sentido que a Convenção modelo exclui do conceito de estabelecimento estável as instalações que sirvam somente para armazenamento ou distribuição de mercadorias ou para manutenção de

⁴ Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version disponível no *website* da OCDE

⁵ Neste mesmo sentido escreve BAKER, Philip, ob. cit., p. 141 que «permanent establishment (...) must be a fixed place of business through which the business of enterprise is wholly or partly carried on.

⁶ PIRES, Manuel, Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento, Centro de Estudos Fiscais, 1984, p. 743.

⁷ MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro, As Convenções sobre Dupla Tributação, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 179, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998, p. 104.

stocks destinados a ser utilizados por outra empresa. E também não é considerado estabelecimento estável a instalação fixa que sirva apenas para publicidade, informação, investigação científica, nem para quaisquer outras actividades semelhantes com carácter auxiliar.

4. O caso português

A definição utilizada pelo legislador português segue, nos aspectos essenciais, a Convenção Modelo. No nosso sistema jurídico encontramos alusão ao conceito de estabelecimento estável no artigo 18.º, n.º 2 do CIRS e do artigo 5.º do CIRC, em termos que são muito próximos do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE embora não totalmente coincidentes.

O art. 5.º do CIRC partilha dos mesmos elementos principais, considerando que é um estabelecimento estável qualquer “instalação fixa ou representação permanente através das quais seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

Porém, se continuarmos a analisar o artigo verificamos que existem alguns desvios em relação aquilo que é fixado pela Convenção. Atente-se que enquanto na Convenção Modelo, um local ou estaleiro de construção ou montagem só é considerado estabelecimento estável ao fim de doze meses, no Código do IRC essa qualificação ocorre ao fim de seis meses (artigo 5.º, n.ºs 3 a 5 do CIRC). Por seu turno, no que respeita à pessoa que age na qualidade de agente, enquanto na Convenção Modelo, a actuação através de agentes independentes exclui sempre o conceito de estabelecimento estável, desde que o agente actue no âmbito da respectiva actividade, na nossa legislação interna tal só acontece se o agente assumir os riscos do negócio (artigo 5.º, n.º 6 e 7 do CIRC). Além disso, a nossa lei considera que os sócios de sociedades fiscalmente transparentes⁸, que não sejam residentes em Portugal exercem aqui a sua actividade através de estabelecimento estável (artigo 5.º, n.º 8 do CIRC).

Resulta bem claro que o nosso legislador pretendeu alargar o âmbito do conceito de estabelecimento estável, sobretudo a partir do momento em que não limita a existência do estabelecimento estável a um período mínimo, antes optando por fixar o carácter de permanência caso a caso. Mas também, quando estabelece no n.º 7 do art. 4.º do IRC que as entidades não residentes que exerçam em território português a sua actividade através de empregados, por um período igual ou superior a 120 dias, são consideradas estabelecimento estável. Parece-nos que aqui o legislador quis salvaguardar as actividades de prestação de serviços, que pela sua natureza podem

⁸ O regime de transparência fiscal caracteriza-se, essencialmente, pela imputação aos sócios ou membros da sociedade transparente, da respectiva matéria colectável ou, nos casos de ACE ou AEIE, dos lucros ou prejuízos, ainda que não tenha havido distribuição de lucros.

evitar a criação de uma instalação fixa mas que não deixam de estar a obter rendimento dentro do nosso território. Veja-se ainda a amplitude da expressão “sua actividade” que permite encaixar aqui qualquer actividade ligada ao objecto da empresa, o que garante um maior universo de tributação.

No que respeita às convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, avultam as seguintes diferenças em relação à Convenção Modelo da OCDE:⁹

- Portugal estipulou, nas Convenções com a Alemanha, o Brasil e a Itália uma duração menor (seis meses) para os estaleiros, reserva que já se mencionou supra.

- Também com a Alemanha, o Brasil e a Itália considerou-se haver estabelecimento estável no caso de um representante que não seja um agente autónomo, quando através dele uma empresa de seguros recebe prémios no território de outro Estado ou segura riscos situados nesse mesmo território;

- A não inclusão de poço de petróleo ou gás (convenção com a República Checa e a Itália);

- Eliminação dos casos de sociedades controladas por outras (convenção com a Bélgica);

- Exigência, para não haver estabelecimento estável, de, no caso de actividades preparatórias ou auxiliares, na instalação não serem auferidos quaisquer rendimentos do exercício dessas actividades (convenção com o Brasil);

- As despesas do estabelecimento estável são as despesas directamente ligadas à sua actividade (convenção com a Itália)

Porém, esta amplitude do conceito legal português apesar de se revelar bastante útil no sentido de evitar a fuga à tributação por parte das empresas não residentes, acaba por tornar difícil a definição do conceito e obriga a preenchê-lo e a analisá-lo caso a caso. Mais das vezes, obriga as empresas a solicitar pareceres à Direcção Geral dos Impostos para evitarem problemas fiscais ou a recorrer a uma decisão do Tribunal, que determine se numa dada situação estamos ou não perante um estabelecimento estável.

A este propósito somos aqui de mencionar o Parecer do Centro de Estudos Fiscais, de 30 de Julho de 1991, que foi emitido com base na consulta que uma sociedade não residente¹⁰ fez à DGCI sobre o regime fiscal aplicável. A empresa consulente

⁹ PIRES, Manuel, Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento, Centro de Estudos Fiscais, 1984, p. 755.

¹⁰ Este parecer pretendia dar resposta à seguinte situação: uma empresa japonesa denominada NEC celebrou um contrato chave-na-mão com uma sociedade com sede e direcção efectiva na Alemanha para a construção e montagem de um satélite "intelsat" numa filial que a empresa alemã detinha em Sines. O pagamento do preço acordado no contrato era efectuado, fora de Portugal, entre ambos os contraentes não residentes. Os serviços de construção civil para a montagem e construção do satélite eram adjudicados a empresas portuguesas cujo preço respectivo será debitado e cobrado directamente da NEC

pretendia saber se tinha de liquidar IRC relativamente aos rendimentos comerciais e/ou industriais supervenientes do contrato celebrado para a execução da obra desenvolvida em território português, apesar de se tratar de uma obra contratada entre duas empresas não residentes embora os trabalhos fossem desenvolvidos em Portugal e por empreiteiros nacionais. A dificuldade de definir o conceito de estabelecimento conduziu logo a duas posições opostas. A Direcção de Serviços do IRC entendeu que não estávamos perante um estabelecimento estável em território português e como os rendimentos advinham de contrato celebrado de natureza comercial ou industrial, não cabiam no âmbito de aplicação do n.º 3 do artigo 4.º do CIRC e como consequência não estavam sujeitos a imposto em sede de IRC. Por sua vez, a Consultadoria Jurídica, invocou o n.º 7 do artigo 4.º do Código do IRC, e entendeu que havia lugar a tributação em sede de IRC se a duração da empreitada, incluindo o tempo da duração das subempreitadas por subempreiteiros nacionais, não fosse inferior, seguida ou interpoladamente, a 120 dias.

Já o Centro de Estudos Fiscais entendeu que no caso em análise existia uma construção ou montagem em território português, pela qual, perante o cliente, era responsável a empresa japonesa. Nesse sentido, esta empresa estava a realizar uma obra de construção e montagem em Portugal, responsabilizando-se por ela, e o local da obra constituía uma instalação fixa no sentido que geralmente é atribuído a este conceito, bastando para tal que se prolongue no tempo de modo a verificar-se um grau de permanência exigido, e sendo assim estaríamos diante de um estabelecimento estável.

A abordagem ao conceito de estabelecimento estável pode ainda ser realizada com apoio na jurisprudência. Há sempre as situações de conflito entre a Administração Fiscal e o particular quanto à classificação de uma instalação como estabelecimento estável, que acabam por ser decididas nos Tribunais. Nesse sentido, são vários os acórdãos em que o colectivo de juízes se pronuncia quanto à definição de estabelecimento estável o que é útil para a compreensão do conceito. E ainda que as decisões dos tribunais superiores não tenham força de lei, elas dão-nos boas indicações para averiguar da aplicação do conceito de estabelecimento estável. Somos aqui de mencionar a título de exemplo, o Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 0666/08, de 26/11/2008, pelo facto de fixar que o conceito de estabelecimento estável não é de aplicação exclusiva aos não residentes

CORPORATION sediada no Japão, que também fiscalizava a obra através dos seus técnicos, que para o efeito se deslocavam a Portugal, e aí permaneciam por um período seguido ou interpolado que não deverá exceder 90 dias.

em território nacional.¹¹ Neste acórdão ficou decidido que dos vários normativos legais, designadamente do art. 5.º do CIRC, não se conclui que o conceito de estabelecimento estável, para efeito da questionada redução da taxa de IRC, apenas se aplica a instalações de sujeitos passivos não residentes no território nacional. Apesar de reconhecer que o conceito de estabelecimento estável é fundamentalmente tributário do Direito Fiscal Internacional, o STA entendeu que nada legitima a afirmação de que o estabelecimento estável é um conceito com campo de aplicação exclusivo em situações de âmbito internacional. Entendeu-se mesmo que qualquer outra interpretação revestiria uma dimensão violadora do princípio constitucional da igualdade (artigo 13.º da CRP), e como tal decidiu-se no sentido de considerar que as instalações da recorrida se integravam no conceito de estabelecimento estável, apesar de estarmos a falar de uma empresa residente, devendo esta beneficiar do regime fiscal mais favorável determinado para os estabelecimentos estáveis.

Neste sentido, pugnam também outros Acórdãos do STA¹². Não deixa de ser surpreendente esta posição da jurisprudência que vem contrariar a visão tradicional do conceito de estabelecimento estável como um elemento de conexão que visa evitar a dupla tributação internacional, apresentando-o como um conceito que não é de aplicação exclusiva aos não residentes em território nacional. Está assim lançado o debate perante a doutrina. No nosso entender, estas decisões são doutrinariamente bastante questionáveis, pois o estabelecimento estável é, de facto, um conceito criado no seio do Direito Fiscal Internacional, destinado a permitir a tributação de empresas que obtêm rendimentos num território no qual não possuem sede. Assim, fica a dúvida: como pode uma empresa nacional possuir um estabelecimento estável em território nacional?

5. Desafios ao conceito

Seja ao nível da OCDE, seja ao nível dos seus Estados membros a matéria relacionada com o estabelecimento estável é amplamente discutida, sobretudo devido à necessidade de adequar a figura às novas formas de negociar.

Uma dessas formas e a que maior importância assume é, precisamente, o comércio electrónico como plataforma para a realização de transacções comerciais. O comércio electrónico é actualmente o grande desafio ao conceito de estabelecimento estável, na medida em que a realidade e as práticas do *e-commerce* tornam obsoletos os requisitos da duração e da localização da actividade.

¹¹ Uma empresa nacional que possuía um estabelecimento estável na Região Autónoma da Madeira impugnou uma decisão da administração fiscal que a impedia de usufruir de um regime fiscal mais favorável, nomeadamente uma taxa reduzida de IRC de 22,5%, aplicável às empresas que detinham estabelecimentos estáveis nessa região, o caso chegou ao STA que proferiu o referido acórdão.

¹² Utilizou-se a Base Jurídica Documental do Instituto das Tecnologias de Informação da Justiça www.dgsi.pt

Tradicionalmente, o estabelecimento estável é um local fixo, que como já se mencionou pressupõe um certo grau de permanência e um ponto geográfico específico. Neste sentido, pensamos sempre na existência de equipamento, como computadores, mobiliário, num local de direcção, numa sucursal, concretamente um estabelecimento comercial, seja um escritório, uma fábrica, uma oficina, etc. Ora, como se vê, todos estes pressupostos vêm o seu conteúdo esvaziado quando se pensa no *e-commerce*. Este tipo de prática comercial tem a capacidade de envolver milhões de pessoas e empresas espalhadas pelos quatro cantos do Mundo envolvidas em transacções nas mais variadas áreas, dos mais variados bens, separadas por dezenas de milhares de quilómetros, sem outro suporte que não seja os respectivos computadores, operando muitas vezes com base em servidores localizados em local terceiro, usando *software* das mais variada proveniência – muitas vezes *open source* ou mesmo gratuito (obtido através de simples operação de *download*). Enfim, um admirável novo mundo de oportunidades e problemas ao nível da tributação dos rendimentos gerados. O comércio electrónico é hoje o grande desafio ao conceito tradicional de estabelecimento estável, sobretudo porque é uma área em constante evolução.

Esta nova realidade comercial obrigou a OCDE, no ano 2000, a alterar o comentário ao artigo 5º no sentido de abranger tais fenómenos. O grupo de trabalho encarregue de desenvolver o tema considerou que, actualmente, um *website* não pode, por si só ser considerado estabelecimento estável e que a empresa que desenvolva negócios através desse sítio não pode ver tal sítio considerado, sem mais, um estabelecimento estável. Portugal e Espanha têm preconizado a solução de que se uma empresa realiza transacções comerciais num dado Estado através de um *website* localizado nesse Estado, tal pode, em dadas circunstâncias, consubstanciar a existência de estabelecimento estável nesse Estado.

A OCDE tem ido ao encontro desta posição, pois acaba por afirmar que a intervenção humana – física – não é elemento essencial do conceito de estabelecimento estável. Esta Organização faz questão de reconhecer que as empresas podem, hoje em dia, desenvolver o seu negócio sem uma intervenção humana permanente, de modo automático.

Mas a este nível levanta-se o problema: que critério se pode utilizar para aferir se temos ou não, nestes casos, estabelecimento estável? Como mencionamos supra, a Convenção distingue aquilo que é o equipamento físico em si, o *hardware*, e o *website* usado enquanto conjunto de dados, o *software*. Só o *hardware* pode representar um estabelecimento estável pois implica a existência de equipamento numa instalação que pode ser de negócio, enquanto o *software* não é uma realidade física. O melhor

será analisar a transcrição de parte do documento emanado do comité de assuntos fiscais da OCDE que temos vindo a referir. Assim, diz-se aí que:

« (...) 42.1 *There has been some discussion as to whether the mere use in electronic commerce operations of computer equipment in a country could constitute a permanent establishment. That question raises a number of issues in relation to the provisions of the Article.*

42.2 *Whilst a location where automated equipment is operated by an enterprise may constitute a permanent establishment in the country where it is situated (see below), a **distinction needs to be made between computer equipment, which may be set up at a location so as to constitute a permanent establishment under certain circumstances, and the data and software which is used by, or stored on, that equipment.** For instance, **an Internet website**, which is a combination of software and electronic data, **does not in itself constitute tangible property. It therefore does not have a location that can constitute a “place of business”** as there is no “facility such as premises or, in certain instances, machinery or equipment” (see paragraph 2 above) as far as the software and data constituting that website is concerned. On the other hand, **the server on which the website is stored and through which it is accessible is a piece of equipment having a physical location and such location may thus constitute a “fixed place of business” of the enterprise that operates that server.***

42.3 *The distinction between a website and the server on which the website is stored and used is important since the enterprise that operates the server may be different from the enterprise that carries on business through the website. For example, it is common for the website through which an enterprise carries on its business to be hosted on the server of an Internet Service Provider (ISP). Although the fees paid to the ISP under such arrangements may be based on the amount of disk space used to store the software and data required by the website, these contracts typically do not result in the server and its location being at the disposal of the enterprise (see paragraph 4 above), even if the enterprise has been able to determine that its website should be hosted on a particular server at a particular location. In such a case, the enterprise does not even have a physical presence at that location since the website is not tangible. In these cases, the enterprise cannot be considered to have acquired a place of business by virtue of that hosting arrangement.*

However, if the enterprise carrying on business through a website has the server at its own disposal, for example it owns (or leases) and operates the server on which the website is stored and used, the place where that server is located could constitute a permanent establishment of the enterprise if the other requirements of the Article are met.

42.4 **Computer equipment at a given location may only constitute a permanent establishment if it meets the requirement of being fixed.** *In the case of a server, what is relevant is not the possibility of the server being moved, but whether it is in fact moved. **In order to constitute a fixed place of business, a server will need to be located at a certain place for a sufficient period of time.** (...)*».

Como se vê, confere-se elasticidade ao conceito de estabelecimento estável para se adaptar à realidade do comércio electrónico, porém continua a fazer-se a associação desta prática ao conceito de instalação fixa. No fundo, teremos um estabelecimento estável a partir do momento em que tivermos um servidor através do qual se desenvolve uma actividade de negócio, situado num determinado ponto geográfico durante um certo período de tempo.

6. Conclusão

Do exposto concluímos que não é possível definir o estabelecimento estável sem analisar as circunstâncias que determinaram a sua origem, pois só podemos compreender um conceito a partir do momento em que conhecemos as razões que justificaram a sua criação. O conceito de estabelecimento estável foi uma consequência da necessidade de resolução de problemas de dupla tributação entre os Estados. Com base na Convenção Modelo da OCDE, o estabelecimento estável surgiu assim enquanto elemento de conexão constante das normas de direito tributário internacional.

Além da definição prevista na Convenção Modelo da OCDE, discutiu-se o conceito de estabelecimento estável na legislação portuguesa, tendo dessa contraposição resultado que o conceito tem maior amplitude na nossa legislação. Aliás, curiosamente, a jurisprudência portuguesa chega mesmo a considerar que o estabelecimento estável não é um conceito de exclusiva aplicação no direito fiscal internacional, contrariamente aquilo que a doutrina tem sustentado.

O conceito de estabelecimento estável tem sido pensado e repensado num esforço para o adaptar às novas formas de negócio entretanto surgidas. O comércio electrónico é actualmente o grande desafio, mas o estabelecimento estável tem-se mostrado adaptável ao longo da história à evolução das práticas comerciais. Sendo um instituto jurídico criado há mais de 100 anos, tem demonstrado bastante elasticidade na sua aplicação, ajustando-se com manifesta facilidade ao rápido progresso das relações económicas internacionais.

A figura jurídica do estabelecimento estável continua a revestir-se da máxima importância para os Estados pois assegura a tributação de determinados rendimentos que se dependessem da aplicação do princípio da residência nunca seriam tributados. Revela-se assim um porto de abrigo para as administrações fiscais dos Estados que têm o ensejo de tributar todos os rendimentos obtidos dentro do seu território. Da análise do conceito verifica-se também que, apesar da crescente “desmaterialização” das relações comerciais, o estabelecimento estável continua a ser uma figura jurídica actual e adequada ao fim que representa.

Bibliografia

Baker, Philip, *Double Taxation Conventions and International Tax Law*, Sweet & Maxwell, London, 1994;

Borges, António de Moura, *Convenções sobre Dupla Tributação Internacional*, Editora da Universidade do Piauí, Instituto Brasileiro de Direito Tributário, Universidade de São Paulo, 1992;

Cartou, Louis, *“Droit Fiscal International et Européen*, Dalloz, 1981;

- Arthur Cockfield, "Reforming the Permanent Establishment Principle Through a Quantitative Economic Presence Test" (2003) 38 Can. Bus. L. J. 400-422.
- Arthur J. Cockfield, The Real Digital Divide: Electronic Commerce, Developing Countries and Declining Tax Revenues, UNESCO Encyclopedia of Life Support Systems
- Faveiro, Vítor António Duarte, Noções Fundamentais de Direito Fiscal Português, I Volume, Coimbra Editora, 1984;
- Gomes, Nuno de Sá, Manual de Direito Fiscal, Volume II (Lições revistas, ampliadas e actualizadas), 1996;
- Lopes, José Carlos, O comércio electrónico – Aspectos Fiscais, Coimbra, Universidade Aberta, 2003
- Mesquita, Maria Margarida Cordeiro, As Convenções sobre Dupla Tributação, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 179, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998;
- Model Tax Convention on Income and Capital, Condensed Version, disponível no *website* da OCDE
- PIRES, Manuel, Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento, Centro de Estudos Fiscais, 1984
- Sanches, J. L. Saldanha, Os Limites do Planeamento Fiscal – Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional, Coimbra Editora, 2006
- Skaar, Arvid A. Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle (Boston, Deventer, 1991)
- Teixeira, Luís Amorim, Da Dupla Tributação Internacional do Rendimento, Faculdade de Direito da Universidade do Porto
- Tax and e-commerce, OECD, Clarification on the application of the Permanent Establishment definition in e-commerce: changes to the commentary on the model tax convention on article 5, OECD Committee on Fiscal Affairs, Dec. 2000
- Xavier, Alberto, Direito Tributário Internacional, Almedina, 2007