

PARTE 3

CAPÍTULO II

**Uma análise
revisitada do conceito
de estabelecimento
estável - a emergência
do digital**

CIDÁLIA LOPES
Docente ISCAC - Coimbra Business School
PhD em Gestão FEUC

Reforma do IRC

O presente documento visa apresentar algumas sugestões, por parte da equipa da EY Portugal, tendentes a melhorar o sistema fiscal Português, concretamente, ao nível do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas, tal como nos foi solicitado. Deste modo, e atendendo às limitações que um exercício deste género comporta, optámos por seleccionar as temáticas que, em face da nossa experiência profissional, têm vindo a assumir uma importância crítica junto dos diversos agentes económicos que atuam no mercado Português. Trata-se, assim, de uma reflexão não muito teórica, com antes pragmatismo e sentido prático, não se pretendendo efetuar uma dissertação técnica aprofundada sobre as temáticas objeto de análise, dando, ao invés, pistas e/ou sugestões que visem atingir o objetivo delineado com este trabalho.

Como nota final, manifestamos a nossa total disponibilidade para debater em detalhe algum dos temas que o conteúdo do presente documento possa suscitar.

Deste modo, passamos seguidamente a elencar as áreas / temas que foram objeto da nossa análise para efeitos do nosso trabalho, como segue:

Isenção de IRC (prevista no artigo 14.º do Código do IRC) - Flexibilização de meios de prova

De entre as isenções previstas no artigo 14º do Código do IRC, a isenção aplicável ao pagamento de lucros e reservas que as entidades portuguesas colocam à disposição junto de entidades não residentes assume uma importância acrescida, dado Portugal se tratar maioritariamente de um País que normalmente recebe mais investimento estrangeiro (*inbound*) por comparação ao investimento efetuado no exterior (*outbound*). Deste modo, a existência de uma regra geral que, cumpridos determinados requisitos, isente de IRC em Portugal esse fluxo de rendimentos (i.e. pagamento de lucros / dividendos) para o exterior é uma medida que faz todo o sentido e que encontra respaldo em várias jurisdições internacionais, nomeadamente nos vários Estados Membros da União Europeia e no Reino Unido. No entanto, a experiência indica-nos que a forma de aplicar, em termos práticos, a referida isenção de IRC, nem sempre se revela simples e, em alguns casos, revela-se mesmo impossível, levando a que alguns investidores estrangeiros se vejam confrontados com a necessidade de litigar com o Estado Português no sentido de verem ser aplicada uma norma que, em termos substantivos, faria todo o sentido ser aplicada de forma linear e sem grande margem para discussão.

Infelizmente, não é isso que acontece. De facto, o artigo 14.º do Código do IRC, no respetivo n.º 3, alínea b) prevê expressamente, entre outras condições, que a aludida isenção de IRC se aplique quando a entidade beneficiária do rendimento (i.e. o acionista e/ou sócio não residente) “*esteja sujeito e não isento de um imposto referido no artigo 2.º do Diretiva n.º 2011/96/UE, do Conselho, de 30 de novembro, ou de um imposto de natureza idêntica ou similar ao IRC desde que, nas situações previstas na subalínea 3) da alínea anterior, a taxa legal aplicável à entidade não seja inferior a 60% da taxa do IRC prevista no n.º 1 do artigo 87.º.*”

No entanto, o número 4 do artigo 14º do Código do IRC estabelece ainda que a prova das condições anteriormente referidas deve ser concretizada, perante a entidade que se encontra obrigada a efetuar a retenção na fonte, em momento anterior à data da colocação à disposição dos lucros e reservas distribuídos, através de declaração confirmada e autenticada pelas autoridades fiscais competentes do Estado de que é residente esta entidade.

Na prática, o Código do IRC impõe uma obrigação unilateral junto da entidade não residente de obtenção de uma declaração que tem de ser, obrigatoriamente, confirmada e autenticada pela autoridade tributária do seu Estado de residência, a qual tem de forçosamente referir que é sujeito a imposto sobre o rendimento no seu País e que a taxa de imposto corresponde a, pelo menos, 60% da taxa devida em Portugal.

Infelizmente, algumas autoridades tributárias de alguns países (i.e. Estados Unidos da América), não emitem / certificam este tipo de declarações o que inibe a aplicação da referida isenção de IRC. Esta situação, para além de gerar alguma perplexidade junto de investidores internacionais, gera algum desconforto e desconfiança sobre a transparência do nosso sistema fiscal. Sem prejuízo de se entender que devem ser dados elementos de prova documental que justifiquem a aplicação da isenção de IRC, a mesma deveria ser mais flexível no sentido de poderem ser providenciados elementos de prova alternativos.

Neste sentido, a norma em análise deveria ser complementada no sentido de prever expressamente que quando a obtenção da referida declaração não se revelar possível deverão ser admissíveis outros meios de prova que atestem / validem a mesma condição que tal declaração deveria comprovar (por exemplo, cópia certificada da respetiva declaração de rendimentos onde se evidencie de forma clara a taxa de imposto a que a entidade terá sido sujeita no seu País de residência onde se consegue facilmente confirmar a taxa de imposto devida no País de residência). Em suma, deve-se procurar uma forma de flexibilizar os meios de prova desde que atinjam os mesmos objetivos e assim promover uma maior transparência nas normas, aparentemente simples, mas com dificuldades práticas

Uma análise revisitada do conceito de estabelecimento estável - a emergência do digital

Nota prévia

Queria, antes de mais, saudar a iniciativa “Reforma do Sistema Fiscal em Portugal”, e, em simultâneo, agradecer ao Senhor Professor Doutor Joaquim José Miranda Sarmiento o convite e a oportunidade de contribuir, com esta publicação, para o debate mais alargado das questões atuais e emergentes na tributação das empresas.

A escolha do tema: “Uma análise revisitada do conceito de estabelecimento estável – emergência de um conceito digital” prende-se sobretudo com o novo ambiente empresarial que, impulsionado pela recente pandemia COVID 19, se tornou mais digital. Neste novo contexto empresarial digital será expectável uma maior dificuldade em cobrar receitas por parte dos governos e, em simultâneo, maior capacidade de atrair investimento, em resultado do mercado digital global. É este *trade-off* que os sistemas fiscais atuais enfrentam na tributação das empresas. Procuraremos, pois, analisar se a definição de estabelecimento estável se encontra ajustada a esta nova realidade digital, bem como identificar os principais aspectos que carecem de mudança por forma a minimizar os custos de tributação, atrair investimento e maximizar as receitas fiscais decorrentes da tributação das empresas.

O presente estudo versa assim sobre uma análise normativa e crítica do atual conceito de Estabelecimento Estável (EE) no sistema fiscal português. O objetivo passa por discutir, em primeiro lugar, os principais desafios fiscais originados pela economia digital, e verificar se o atual conceito de EE e suas recentes alterações legislativas Lei do Orçamento de Estado (OE) 2021 se encontram adaptadas a esta nova economia digital e global. Em segundo lugar, e não obstante o conceito “instalação fixa” não ser sinónimo de imobilidade, um novo conceito de EE terá de passar forçosamente por uma nova relevância da configuração do lugar de negócios como elemento central do EE, aferindo, desta forma, as relações deste elemento material com o sujeito passivo e com a atividade que o mesmo desenvolve. Analisamos, ainda, o alinhamento da definição de EE com a proposta da ação 7 do relatório BEPS, e, no final deste capítulo, tecemos algumas considerações em torno de um novo conceito de EE, virtual e digital, para o sistema fiscal português, sendo este o maior contributo para “A Reforma do Sistema Fiscal em Portugal”.

1. Introdução

No atual contexto de globalização económica e digital, potenciado pelo desenvolvimento das novas tecnologias de informação e impulsionado pela recente pandemia COVID 19, verifica-se uma necessidade de reflectir sobre a adequação dos sistemas fiscais para esta nova realidade.

A economia digital tornou a atual definição de Estabelecimento Estável (EE) desajustada, dado que a mesma em muito se baseia no conceito de “instalação fixa”. O conceito de EE, bem como a sua importância em termos de determinação da legitimidade tributária dos Estados, surgiu quando o panorama do comércio internacional era bastante diferente¹. A presença física num determinado território era, então, crucial para efeitos do desenvolvimento de uma atividade empresarial, mas a recente evolução da economia para um contexto cada vez mais global e digital coloca em crise o tradicional princípio da territorialidade,² pois à medida que as atividades empresariais se tornam mais digitais, as atuais regras de tributação deixam de ser tão eficazes, validando a perceção de que existe uma deterioração das bases tributáveis.

Hoje as regras de tributação das empresas assentam no princípio de que os lucros devem ser tributados no local onde o valor é gerado. No entanto, estas regras foram estabelecidas para empresas “físicas” tradicionais e definem quer o direito a tributar, quer o imposto a cobrar num determinado espaço, baseando-se em grande medida numa presença física nesse país, não refletindo assim o valor criado pelos utilizadores nesse país ou jurisdição. Deste modo, as empresas não residentes tornam-se sujeitos passivos de imposto num determinado país se aí tiverem presença “física”, a qual é concretizada através de um EE, cuja noção é ampla, abrangendo desde a noção de EE material e subjetivo. Todavia, estas regras não conseguem abranger na sua totalidade as atividades digitais, as quais são caracterizadas pela volatilidade e desmaterialização, onde a presença física deixou de ser um requisito para se poder fornecer serviços digitais, afectando assim a competência tributária dos países.

Assim, o facto de ser cada vez mais dispensável uma presença física para o exercício da atividade origina desafios para os sistemas fiscais atuais. Importa ter presente, antes de mais, que num ambiente digital o contribuinte

¹ Na verdade, o conceito de EE tem se mantido relativamente estável desde a Convenção Modelo da OCDE de 1927, revista em 1963, 1977, 1992, e 1998.

² O princípio da territorialidade delimita a soberania fiscal dos Estados, de modo que estes somente possam tributar factos que guardem um elemento de conexão com o seu território.

goza de mais liberdade pois uma maior mobilidade permite-lhe fazer opções diferenciadas consoante as vantagens concedidas por cada país, aumentando em simultâneo a concorrência fiscal entre os Estados (OCDE, 2019). Adicionalmente, é pertinente refletir sobre a adequação do atual contexto fiscal internacional para enquadrar os novos modelos de negócio da economia digital, o qual origina desafios relacionados com a atribuição de direitos de tributação entre as jurisdições de acordo com a origem e a residência (OCDE, 2014; OCDE 2019).

Como proteger o direito de tributação num país onde as empresas podem prestar serviços digitais sem presença física, mas com presença comercial?

Como atribuir lucros em novos modelos empresariais digitalizados impulsionados por ativos intangíveis, dados e conhecimentos?

A resposta a estas duas questões sugere a criação de uma solução fiscal construtiva, entre os diversos Estados, com vista a tributar as atividades económicas onde as mesmas são exercidas (correlação), bem como onde o valor é criado (criação de valor). Na verdade, é necessário uma reflexão ampla sobre critérios alternativos de uma presença económica significativa, a fim de estabelecer os direitos de tributação em relação aos novos modelos empresariais digitalizados. Exige-se, por isso, uma análise revisitada do critério da “presença física”, não obstante o recente alargamento do conceito de EE previsto na Lei do Orçamento de Estado de 2021³. Na realidade, é importante que o EE possa abranger a economia digital, atentando-se assim ao que poderá ser designado por “centro de negócios da empresa.”

A definição de estabelecimento estável é uma das questões fiscais chave na resposta que as diversas legislações nacionais venham a dar aos novos desafios suscitados pela economia digital. Assim, inciaremos a nossa análise, como não podia deixar de ser, com a discussão da atual definição do conceito de EE.

2. O conceito de estabelecimento estável: notas introdutórias

Segundo Freitas Pereira (2018), o conceito de EE é suscetível de ser entendido como um limiar mínimo de presença e, em simultâneo, como uma regra de imputação geográfica dos rendimentos. Assim, e quanto ao primeiro aspecto, exige-se um mínimo de substrato (presença) para que o não residente se torne sujeito passivo no Estado da fonte. Em relação à imputação geográfica dos rendimentos, esta é materializada pelos rendimentos imputáveis a estabelecimento estável localizado num determinado território (princípio da territorialidade).

Na definição de estabelecimento estável verifica-se a coexistência de dois elementos, um estático que é a organização através da qual é exercida uma atividade, e um elemento dinâmico que consiste na atividade em si mesma. Ambos os elementos são de verificação cumulativa, pois não haverá estabelecimento estável se existir uma entidade que não exerça qualquer atividade, bem como não disponha no território nacional de uma organização (Abreu, 2012; 2020; Pereira, 2018).

De uma forma geral, o art. 5.º do Modelo da OCDE define estabelecimento estável como um lugar estável ou permanente de negócio (“instalação fixa”) através do qual a atividade de uma empresa é exercida. De seguida, concretiza a definição de EE com exemplos e por fim estabelece uma regra de exclusão relativamente a locais utilizados unicamente para determinadas tarefas preliminares ou acessórias da atividade económica principal. Em Portugal, o conceito de estabelecimento estável segue de perto a noção prevista no art. 5.º do Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património da OCDE. Assim, quer no Modelo de Convenção da OCDE, quer na legislação portuguesa, a definição geral do conceito de estabelecimento estável tem como primeiro critério uma instalação fixa através da qual a empresa exerce a sua atividade empresarial.⁴ Todavia, a lei fiscal não define o requisito da instalação fixa necessário para que o estabelecimento seja considerado “estável”, pelo que só caso a caso se pode aferir se a instalação goza de certo grau de permanência ou se foi criada com carácter estritamente temporário, o que depende da natureza da atividade exercida (Abreu, 2012; 2020).

Segundo Santos e Lopes (2016), a presença física caracterizada pela existência de uma instalação fixa determina a presença objetiva de uma entidade no território de outro Estado. Trata-se de um ponto de conexão objetivo entre duas ordens jurídicas, em que a qualificação de uma instalação como fixa se obtém, regra geral, pela cumulação da presença física e da permanência. São dois conceitos que devem complementar-se adequadamente em cada caso, concorrendo ambos para a caracterização de um estabelecimento estável, o qual se concretiza quando haja uma consistente vinculação económica da atividade exercida no país da fonte. Todavia, para ser considerada uma instalação fixa, não é absolutamente necessário que o estabelecimento esteja fixo ao solo, pois, de acordo com os

³ Lei n.º 75-B/2020, publicada no Diário da República n.º 253/2020, 1.º Suplemento, Série 1, de 31 de dezembro de 2020.

⁴ O conceito de estabelecimento estável na legislação portuguesa encontra-se estabelecido no artigo 5º do CIRC. Segundo o artigo 5º: 1 - Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola. 2 - Incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número anterior: a) Um local de direção; b) Uma sucursal; c) Um escritório; d) Uma fábrica; e) Uma oficina; f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português.

comentários do Modelo da OCDE⁵ e de alguns exemplos da jurisprudência internacional⁶, restaurantes flutuantes e barcos podem por exemplo ser considerados estabelecimentos estáveis, desde que se verifique a permanência de uma atividade económica com carácter regular ou estável ou permanente.⁷

Recentemente, a Lei do OE 2021 estabeleceu, no art. 5.º n.º 3 b) do CIRC, que as instalações, plataformas ou navios (antes barcos de perfuração) utilizados na prospeção ou exploração de recursos naturais, são estabelecimentos estáveis, se a duração da sua atividade exceder 90 dias (antes seis meses), alargando, desta forma, o conceito de EE.

De referir que a Convenção Modelo da OCDE e a lei fiscal portuguesa prevêm também a existência de um estabelecimento estável “pessoal”, isto é, os agentes considerados dependentes⁸, em que se verifica a existência de estabelecimento estável sem a presença de uma instalação fixa (Santos e Lopes, 2016). Assim, constitui um EE quando uma “pessoa”⁹, que não seja um agente independente, atue em território português por conta de uma empresa, e, habitualmente, exerça um papel determinante na celebração pela empresa de contratos que a vinculem de forma rotineira e sem alterações substanciais, no âmbito dessas atividade, nomeadamente contratos em nome da empresa ou para a transmissão da propriedade ou concessão do direito de uso de bens pertencentes a essa empresa ou, ainda, relativamente aos quais essa empresa detenha o direito de uso, ou, também, para a prestação de serviços por essa empresa.

A Lei do OE de 2021 alargou o conceito de EE pessoal ou subjectivo pelo que passou a ser considerado que existe EE sempre que uma pessoa, que não seja agente independente, mantenha em território português um depósito de bens ou mercadorias para entrega desses bens ou mercadorias em nome da empresa (ainda que não celebre habitualmente contratos relativamente a esses bens ou mercadorias nem tenha qualquer intervenção na celebração desses contratos).

Passaram ainda a integrar o conceito de EE, não sendo considerado como atividade de carácter preparatório ou auxiliar, a instalação fixa ou depósito de bens ou mercadorias que sejam utilizados ou mantidos por uma empresa quando essa empresa (isoladamente ou com outra entidade relacionada) exerça uma atividade que forme um conjunto coerente de atividades de natureza empresarial e sempre que i) a instalação ou depósito constitua um EE, ou ii) o conjunto da atividade resultante da combinação das atividades exercidas não tenha carácter preparatório ou auxiliar.

No conceito de EE verifica-se a coexistência de dois elementos, um estático que é a organização através da qual é exercida uma atividade, e um elemento dinâmico que consiste na atividade em si mesma.

Segundo o art.º 5 n.º 1 do CIRC, o conceito de EE caracteriza-se pela existência de “qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

Quanto à natureza da atividade, a lei fiscal portuguesa define-a de forma ampla, pois, embora o n.º 1 do art.º 5 do CIRC se refira a “(...) atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”, o n.º 4 do art.º 3 do CIRC vem esclarecer que “(...) são consideradas de natureza comercial, industrial ou agrícola todas as atividades que consistam na realização de operações económicas de carácter empresarial, incluindo as prestações de serviços”. Por sua vez, no n.º 2 do art.º 18 do Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (CIRS), considera-se um EE “qualquer instalação fixa ou representação permanente” através do qual seja exercida uma atividade de carácter empresarial. O n.º 3 do art.º 18 do CIRS ao remeter para o disposto no art.º 5 do CIRC aplica o conceito amplo de rendimentos empresariais ou profissionais acolhidos naqueles códigos (Abreu, 2012; 2020).

A este propósito, a Lei do OE 2021 passou a especificar, de forma concreta, no conceito de EE as atividades de prestação de serviços, incluindo os serviços de consultoria prestados por uma empresa, através dos seus próprios empregados ou de outras pessoas contratadas pela empresa para exercerem essas atividades em território português, desde que tais atividades sejam exercidas durante um período ou períodos que, no total, excedam 183 dias num período de 12 meses com início ou termo no período de tributação em causa.

Assim, as recentes alterações da Lei do OE 2021 à definição de EE foram no sentido de alargar o conceito de EE, procurando abranger prestações de serviços e tornando atividades preparatórias ou auxiliares em atividades de natureza empresarial coerentes e estáveis, procurando ir ao encontro do mercado digital.

⁵ Artigo 5º, nota 7 da Convenção Modelo da OCDE.

⁶ Em 25/01/2008, um Tribunal australiano veio considerar um helicóptero, com capacidade para transportar entre 15 a 18 pessoas, como “um equipamento substancial”. Esse helicóptero, propriedade de uma sociedade norueguesa, estava alugado a uma empresa australiana que o usava para transportar trabalhadores dentro da Austrália, pelo que o referido Tribunal considerou que existia um estabelecimento estável na Austrália (Abreu, 2012).

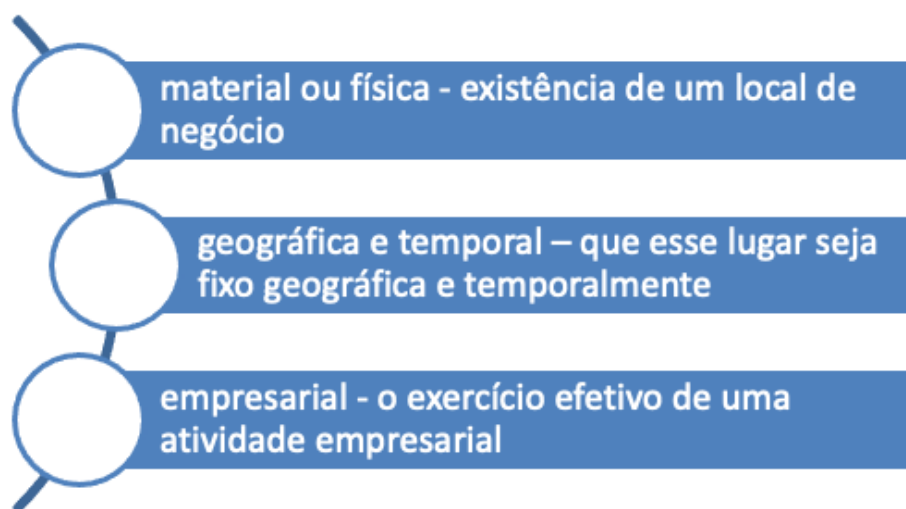
⁷ Na jurisprudência nacional ver, a título de exemplo, os seguintes acórdãos: Processo nº 44/2012-T do CAAD, Processo nº 1/2013-T do CAAD e Processo nº 84/2013-T do CAAD.

⁸ Cfr. n.º 6 do artigo 5º do CIRC.

⁹ Refira-se que o termo “pessoa” inclui indivíduos, empresas, bem como outros sujeitos com personalidade tributária. Podem ainda ser entendidos como sendo agentes as subsidiárias, quando atuam em nome da sua empresa-mãe, assim como os consórcios de empresas e outras formas de associação corporativa.

Neste momento para aferir da existência de EE é necessário a verificação cumulativa das seguintes condições.

Figura 1 - Condições cumulativas para aferir da existência de EE



A verificação das três condições acima para aferir da existência de estabelecimento estável procuram garantir alguma segurança aos sujeitos passivos envolvidos em operações transfronteiriças, bem como assegurar uma repartição equitativa das competências tributárias entre Estados. Todavia, existem algumas incertezas quanto às fronteiras da definição, as quais são acentuadas com a economia digital, e que veremos já de seguida.

3. O estabelecimento estável na economia digital: da “instalação fixa” à “instalação virtual”

A presença física num determinado território era até há bem pouco tempo crucial para o exercício de uma atividade empresarial. Todavia, na atualidade, a economia digital é pautada por novas formas de modelos de negócio assentes na evolução das tecnologias de informação e comunicação, onde as empresas podem obter avultados rendimentos originados num determinado território, sem necessitarem de ter aí qualquer presença física. Esta capacidade de manter negócios num país sem estar sujeito à tributação dos lucros empresariais auferidos nesse país não é uma problemática exclusiva da economia digital, contudo está disponível em maior escala do que anteriormente na economia tradicional (Santos e Lopes, 2016).

Os negócios da era digital são caracterizados pela volatilidade e desmaterialização das fronteiras, bem como pelas competências tributárias entre os Estados alicerçada numa conexão territorial ligada, sobretudo, à presença física. A digitalização pode implicar distorções significativas na alocação de receitas entre os Estados, questionando assim a adequação do conceito tradicional de EE. Pelo que toca à tributação direta, a principal questão prende-se com o estabelecimento dos fatores de conexão territorial, que podem determinar a repartição de competências tributárias entre os diferentes Estados. A regra clássica da tributação dos residentes e não residentes com estabelecimento estável assenta na repartição de competências com base numa conexão territorial ligada em especial ao exercício de uma atividade num local fixo. Contudo, os negócios da economia digital não assentam necessariamente numa presença física intensa nem em fatores de produção de fraca mobilidade.

O conceito de estabelecimento estável tornou-se então numa matéria cada vez mais complexa e discutida, à medida que a forma tradicional de desenvolver uma atividade económica, com presença física e afectação de pessoas a um território, é substituída pela facilidade de realização de operações desmaterializadas e sem localização precisa. Este movimento foi muito impulsionado pela recente crise pandémica do COVID 19.

Vejamos, assim, algumas questões que se levantam com a definição atual de EE.

Antes de mais saber se os requisitos que permitem verificar a existência de um EE nos termos do art.º 5º n.º 1 da Convenção Modelo da OCDE estão preenchidos pela existência de um *website* ou de um *server* que esteja fisicamente colocado no território de um determinado país, mas que seja propriedade ou esteja a ser utilizado por uma empresa estrangeira, sem que dessa titularidade ou desse uso decorra a existência, por exemplo, de qualquer contrato de trabalho, a permanência de qualquer operador ou a deslocação de trabalhadores da empresa para o território onde o equipamento ou o *software* se encontram. Considerar esta configuração como um local de negócio implicaria entender o referido *server* como estando fixado nesse lugar e igualmente entender algumas tarefas

hoje desempenhadas de forma automática como a emissão de mensagens publicitárias, envio de encomendas ou recepção de pagamentos como constituindo o desempenho de uma atividade comercial através do referido lugar convencionado do negócio. Todavia, há que considerar vários cenários alternativos, pois o *server* pode estar situado num computador portátil usado em diferentes locais e transportado de país para país (Abreu (2012; 2020).

A atual definição de EE pode não se adaptar à economia digital, apesar do esforço feito pelo legislador fiscal na Lei do OE 2021, dado ser dispensável a existência de presença física para o comércio de bens num espaço virtual, onde é difícil identificar o comprador e o vendedor.

No sentido de dar resposta às dificuldades associadas à economia digital e ao consequentemente desajustamento do conceito de EE, no que toca a rendimentos empresariais baseado na presença do poder tributário entre os Estados, questionou-se a necessidade de estabelecer novas regras fiscais, especialmente dirigidas à economia digital.

É nosso entendimento que não é necessária a criação de novas formas de impostos digitais, dado que longe de resolver todos os conflitos levantados num ambiente digital, iriam os mesmos sobrepor-se aos impostos já existentes, gerando mais custos administrativos e de contexto, quer para a administração fiscal, quer para os contribuintes. A solução passa, então, por adaptar o conceito de EE às características próprias da economia digital, ajustando-se assim o sistema fiscal e os impostos a esta nova realidade digital.

Neste ponto assume particular relevância a posição da OCDE assumida em 2015 no relatório BEPS¹⁰ - *Base Erosion and Profits Shifting* - no que diz respeito à emergência de um novo conceito de estabelecimento estável.¹¹

A Ação 7 do relatório BEPS - *Prevent the artificial avoidance of Permanent Establishment (PE) Status* - propõe redefinir o critério da presença física como determinante para estabelecer a conexão territorial e a consequente atração de base tributável. A OCDE, em particular no âmbito da Ação 7 do relatório BEPS, sugere, então, um novo conceito de estabelecimento estável virtual.

Assim, propõe-se que, para as atividades desenvolvidas de forma desmaterializada, a atração da residência fiscal deixe de ser feita com base no critério da presença física e da permanência, e recorra à presença digital significativa num determinado mercado, como novo critério de eleição de EE. Vejamos, então, as diferentes possibilidades.

Em primeiro lugar, uma potencial opção é modificar as exceções previstas no anterior n.º 4 do artigo 5º da Convenção Modelo da OCDE.¹² Como observado acima, como a economia evoluiu, algumas das atividades descritas nas alíneas (a) a (d) do n.º 4, que no contexto dos modelos de negócios convencionais (como as vendas através de uma loja física) eram consideradas preparatórias ou auxiliares, com a economia digital podem ter-se tornado no núcleo de funções de determinadas empresas. As exceções à definição de EE contida no parágrafo 4 já não serve o seu propósito específico, e, portanto, estas exceções não deveriam estar disponíveis.

É necessário assegurar que as atividades empresariais essenciais de uma empresa são realizadas num determinado local e/ou país, bem como assegurar que a empresa não pode beneficiar da lista de exceções normalmente encontrados na definição de EE.

O relatório BEPS sublinha a necessidade de garantir que não é possível beneficiar destas exceções através da fragmentação das atividades de negócio. Neste contexto, considera que se certas atividades anteriormente eram tidas como auxiliares para os efeitos de tais exceções, atualmente podem ser componentes cada vez mais significativos das empresas na economia digital. Por exemplo, se a proximidade dos clientes e a necessidade de rápida entrega aos clientes são os principais componentes do modelo de negócio de um vendedor *online* de produtos físicos, a manutenção de um local pode constituir uma atividade essencial do vendedor e não uma atividade auxiliar (OCDE, 2014; 2019).

Em segundo lugar, outra preocupação centrou-se em estabelecer uma conexão alternativa para resolver situações em que certas atividades de negócios são conduzidas inteiramente por via digital. De acordo com a proposta da Ação 7 do relatório BEPS, uma empresa envolvida em “atividades digitais totalmente desmaterializadas” pode considerar-se que tem uma presença tributável noutra país caso mantenha uma “presença digital significativa” na

¹⁰ No contexto específico do combate à fraude e evasão fiscais na economia digital, a pedido do G20, a OCDE publicou em 2015 um plano de ações sobre a Erosão da Base e a Transferência dos Lucros (*Base Erosion and Profit Shifting Project*-BEPS), identificando 15. No relatório BEPS analisam-se as diferentes e possíveis opções para enfrentar os desafios fiscais originados pela economia digital, bem como se identificam estratégias fiscais usadas pelas grandes empresas para erosão da base tributária.

¹¹ A regulamentação fiscal da OCDE é desenvolvida essencialmente através de medidas de *soft law* (normas sem força vinculativa). Trata-se de uma organização internacional sem poderes supranacionais. Os limites dos regimes tributários dos Estados propostos pela OCDE baseiam-se na sua capacidade técnica, influência política e capacidade de gerar consenso. Normalmente são expressos em recomendações e códigos de boas práticas, isto é, sem atos jurídicos vinculativos. É o caso, nomeadamente, da Convenção Modelo da OCDE para evitar a dupla tributação, das recomendações sobre os preços de transferência, dos relatórios sobre competição fiscal prejudicial ou, mais recentemente, o Plano BEPS (Santos & Lopes, 2016).

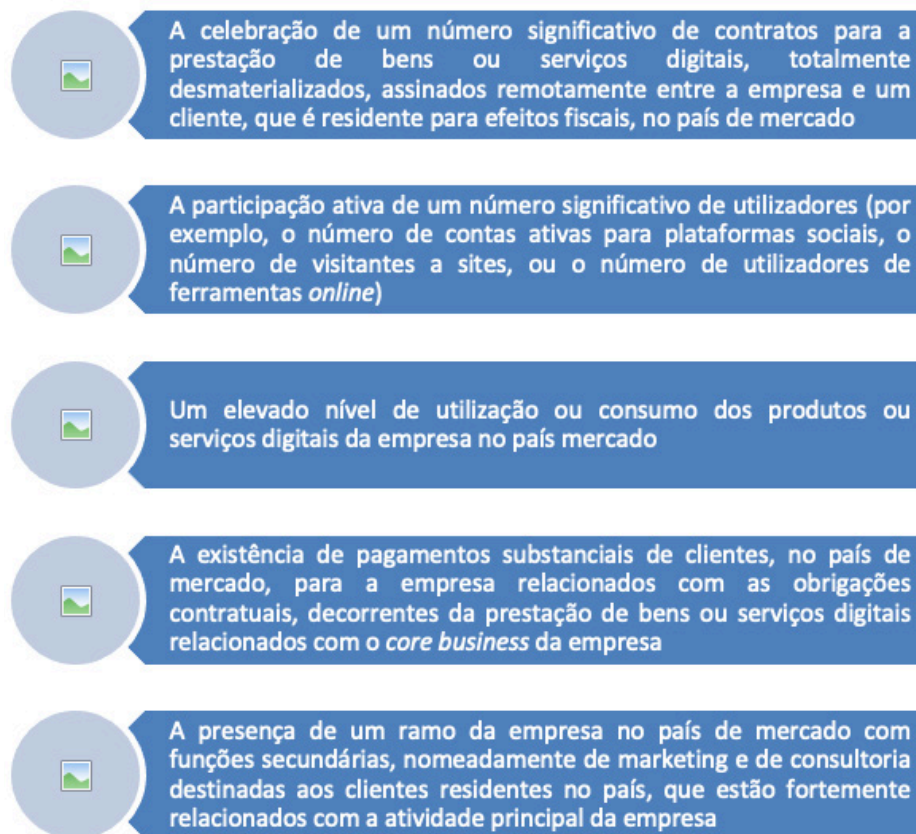
¹² “4. Não obstante as disposições anteriores deste artigo, a expressão “estabelecimento estável” não compreende: a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa; b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para armazenar, expor ou entregar; c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa, mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa; d) Uma instalação fixa, mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir informações para a empresa; e) Uma instalação fixa, mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar; f) Uma instalação fixa, mantida unicamente para o exercício de qualquer combinação das atividades referidas nas alíneas a) a e), desde que a atividade de conjunto da instalação fixa desta combinação seja de carácter preparatório ou auxiliar” (OCDE, n.d.).

economia desse país. Focando-se em “atividades digitais totalmente desmaterializadas” procura-se atingir apenas as empresas que necessitam de elementos físicos mínimos na jurisdição mercado para o desempenho de suas atividades essenciais, independentemente do fato de que tais elementos físicos (tais como escritórios, edifícios ou pessoal) possam estar presentes na jurisdição mercado para realizar funções secundárias.

Para atividades digitais totalmente desmaterializadas podem ser tidos em consideração os seguintes elementos. O *core business* da empresa depender totalmente, de uma forma considerável, de bens ou serviços digitais. Pelo facto de não existirem elementos ou atividades físicas envolvidas na criação real dos bens ou dos serviços e da sua entrega. Tais atividades podem depender unicamente da existência, utilização ou manutenção de servidores e *sites* ou outras ferramentas TIC e a recolha, processamento e comercialização de dados de localização relevantes. Os contratos são geralmente concluídos remotamente online ou por telefone e os pagamentos são feitos exclusivamente através de cartões de crédito ou outros meios de pagamento eletrónico, utilizando formulários *online* ou plataformas ligadas ou integradas nos respetivos sites. Os *sites* são o único meio utilizado para estabelecer um contacto com a empresa, não existindo lojas físicas ou agências para o desempenho de atividades essenciais, que não sejam os escritórios localizados noutra país e todos ou a grande maioria dos lucros são atribuíveis à prestação de bens ou serviços digitais. Assim, a residência legal ou fiscal e a localização física do fornecedor são desconsiderados pelo cliente e não influenciam as suas escolhas e a utilização efetiva do bem digital ou o desempenho do serviço digital não exige a presença física ou o envolvimento de outros elementos físicos além da utilização de um computador ou outras ferramentas de TIC.

No âmbito desta proposta, e com o objetivo de minimizar os custos de contexto das empresas, a realização de atividades digitais totalmente desmaterializados seriam consideradas como possuindo um EE apenas se excedessem certos limites, os quais indicariam uma interação contínua substancial com a economia e o mercado do país em questão.

Figura 2 – Proposta de estabelecimento estável virtual e ação7 do BEPS



Conforme podemos observar da figura acima, existe um conjunto de indicadores propostos pela Ação 7 do relatório BEPS, que se destinam a definir “presença digital significativa”.

Assim, a presença digital significativa pode ser dada por um número significativo de contratos para a prestação de bens ou serviços digitais, uma participação ativa de um número significativo de utilizadores, um elevado nível de utilização ou consumo dos produtos ou serviços digitais da empresa no país de mercado, a existência de paga-

mentos substanciais de clientes, no país de mercado, para a empresa, relacionados com as obrigações contratuais, decorrentes da prestação de bens ou serviços digitais relacionados com o *core business* da empresa, bem como a presença de um ramo da empresa no país de mercado com funções secundárias, mas que estão fortemente relacionadas com a atividade principal da empresa.

Da análise dos fatores indicativos de EE propostos na ação 7 do relatório BEPS, observamos que o legislador fiscal português, na Lei do OE 2021, alinhou o conceito de EE com o BEPS alargando o conceito de EE, através da inclusão das atividades de prestações de serviços no art. 5.º n.º 3 do CIRC e da consideração de atividades preparatórias e auxiliares em atividades empresariais consistentes. Todavia, julgamos pertinente acautelarmos a transferência de lucros para outras jurisdições com o atual alargamento do conceito de estabelecimento estável.

Pelo que toca aos lucros imputáveis à presença digital significativa ou com ela relacionados num Estado, estes devem ser tributáveis em sede do imposto sobre as sociedades apenas nesse Estado. Adicionalmente, para determinar o lucro imputável deve ser utilizado o método do fracionamento do lucro, salvo se o contribuinte provar que, tendo em conta os resultados da análise funcional, é mais adequado um método alternativo baseado em princípios aceites internacionalmente. Os fatores de fracionamento podem incluir as despesas efetuadas para fins de investigação, desenvolvimento e comercialização, bem como o número de utilizadores e os dados recolhidos por EM.

Assim, não obstante o alargamento do conceito de EE da Lei do OE 2021, entendemos ser relevante, por forma a abranger as medidas previstas na Ação 7 do relatório BEPS, introduzir uma noção de presença digital significativa adaptando o conceito de EE ao espaço digital, conforme se segue.

Conceito de EE virtual e o art.º 5.º do CIRC

1 – Considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa, através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola ou qualquer centro de negócios de uma empresa, no caso de haver uma presença digital significativa através da qual a atividade é total ou parcialmente exercida.

2 – Incluem-se na noção de estabelecimento estável, desde que satisfeitas as condições estipuladas no número um:

- a) Um local de direção;*
- b) Uma sucursal;*
- c) Um escritório;*
- d) Uma fábrica;*
- e) Uma oficina;*
- f) Uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português.*
- g) Um website alojado num servidor que canalize as solicitações.*

3 – Considera-se uma presença digital significativa se existir:

- a) A celebração de um número significativo de contratos para a prestação de bens ou serviços digitais, totalmente desmaterializados, assinados remotamente entre a empresa e um cliente, que é residente, para efeitos fiscais, no país de mercado.*
- b) A participação ativa de um número significativo de utilizadores (por exemplo, o número de contas ativas para plataformas sociais, o número de visitantes a sites, ou o número de utilizadores de ferramentas online).*
- c) Um elevado nível de utilização ou consumo dos produtos ou serviços digitais da empresa no país mercado.*
- d) A existência de pagamentos substanciais de clientes, no país de mercado, para a empresa relacionados com as obrigações contratuais, decorrentes da prestação de bens ou serviços digitais relacionados com o core business da empresa.*
- e) A presença de um ramo da empresa no país de mercado com funções secundárias, nomeadamente de marketing e de consultoria destinadas aos clientes residentes no país, que estão fortemente relacionados com a atividade principal da empresa.*

4 – Incluem-se, ainda, na noção de estabelecimento estável:

- a) um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem, bem como as atividades de coordenação, fiscalização e supervisão com eles conexas, quando a duração desse estaleiro ou a duração dessas atividades exceder seis meses;*
- b) as instalações, plataformas ou navios utilizados na prospeção ou exploração de recursos naturais, quando a duração da sua atividade exceda 90 dias;*
- c) as atividades de prestação de serviços, incluindo serviços de consultoria, prestados por uma empresa, através dos seus próprios empregados ou de outras pessoas contratadas pela empresa para exercerem essas atividades em território português, desde que essas atividades sejam exercidas durante um período*

ou períodos que, no total, excedam 183 dias num período de 12 meses com início ou termo no período de tributação em causa.

5 – (...)

6 – *Considera-se, ainda, que existe estabelecimento estável sempre que uma pessoa, que não seja um agente independente nos termos do n.º7, atue em território português por conta de uma empresa, sempre que: a) tenha e habitualmente exerça, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das atividades desta, nomeadamente contratos em nome da empresa e contratos para a transmissão da propriedade ou concessão do direito de uso de bens pertencentes a essa empresa, ou contratos para a prestação de serviços; b) exerça habitualmente um papel determinante para a celebração, pela empresa, de contratos referidos na alínea anterior de forma rotineira e sem alterações substanciais; ou c) mantenha em território português um depósito de bens ou mercadorias para entrega desses bens ou mercadorias em nome da empresa, ainda que não celebre habitualmente contratos relativamente a esses bens ou mercadorias nem tenha qualquer intervenção na celebração desses contratos.*

7 – (...)

8 – *Com a ressalva do disposto no n.º 3, a expressão «estabelecimento estável» não compreende as atividades de carácter preparatório ou auxiliar a seguir exemplificadas.*

a) a f) (...)

g) *Um website alojado num servidor que constitua um simples instrumento da operação, como uma encomenda postal, um catálogo ou um armazém;*

h) *Um website alojado num servidor cuja única finalidade seja fazer publicidade à atividade;*

i) *Um website alojado num servidor que apenas desenvolva qualquer outra atividade de carácter preparatório ou auxiliar.*

10 – As exceções compreendidas nas alíneas g) a i) do número anterior, não se aplicam sempre que através da respetiva página web exista uma ligação para uma outra página web da mesma empresa localizada em outro servidor situado no território com regime fiscal mais favorável.

11 – (...)

Tendo em conta a proposta da Ação 7 do relatório BEPS, entendemos que um ajustamento da definição de estabelecimento estável atual, como o acima proposto, pode ser uma solução que permitirá adaptar o sistema fiscal português à economia digital de forma simples e com menos custos de contexto e administrativos para os intervenientes do sistema fiscal.

4 - Notas conclusivas

Os modelos de negócio da economia digital não assentam necessariamente numa presença física, pelo que a digitalização pode conduzir a distorções significativas na afetação de receitas para os Estados. Torna-se, assim, crucial que os Estados se adaptem no sentido de identificar novos critérios de conexão entre a atividade e a jurisdição onde a mesma é desenvolvida.

Adicionalmente, é cada vez mais difícil identificar qual o país que deve tributar o rendimento de uma empresa localizada em diferentes Estados. Em resultado, algumas empresas estão a tirar partido desta situação transferindo artificialmente os seus lucros para as jurisdições fiscais com níveis de tributação mais baixos por forma a otimizar a sua carga fiscal global.

O conceito de EE é fundamental para lidar com o problema da equidade fiscal entre os países, estando especialmente ligado à soberania e concorrência fiscal por duas razões. Em primeiro lugar, este conceito determina o direito de um Estado tributar os lucros de uma empresa noutro Estado. Em segundo lugar, porque as empresas das diferentes partes do mundo podem querer evitar a dupla tributação. No entanto, este conceito tornou-se desajustado.

O conceito atual de EE está a ser adaptado à economia digital. Os critérios foram reajustados na Lei do OE de 2021 alargando o conceito e alinhando com a ação 7 do BEPS.

Assim, se uma empresa não residente tiver determinada presença física no estado da fonte, onde exerce a atividade económica, através de um grupo informático ou servidor (*server*) e uma página *web* (*internet web site*) que canaliza os pedidos, entende-se que a atividade comercial desenvolvida em tal Estado deve ser suficiente para constituir um EE, desde que não desenvolva apenas uma atividade de carácter preparatório ou auxiliar (por exemplo, meramente publicidade). No entanto, se a empresa operar no país da fonte somente através de uma página *web*, mantendo o servidor no estado de residência, entende-se que, o desenvolvimento de tal atividade empresarial não conduzirá à existência de um EE, sempre que tal atividade não seja realizada por um agente dependente da empresa.

Concluimos que o conceito de EE deve continuar a ser reajustado e futuro terá de passar forçosamente por uma nova relevância da configuração do lugar de negócios como elemento central do EE, identificando como elementos de conexão a “presença digital significativa”.

A criação de um ambiente empresarial mais competitivo passa pela introdução de medidas fiscais simples e neutras, com baixos custos de contexto, reajustando, sempre que possível, o sistema fiscal atual ao invés de implementar e criar impostos digitais novos.

5 - Referências bibliográficas

- Abreu, J. C. (2012). *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis*. Porto: Vida Económica.
- Abreu, J. C. (2020). *Fiscalidade Internacional - Abordagem prática no âmbito dos impostos sobre o rendimento*. Coimbra: Almedina.
- Afonso, J.R.; Santana, H.L (2020). *Tributação 4.0*. Coimbra: Almedina.
- Brites, Ana; Lopes, C.M. (2018). Os desafios da tributação na economia digital: análise das propostas da OCDE e União Europeia. *Revista de Direito e Finanças Públicas*. XII.2. 80-103.
- OCDE. (2014). *Base Erosion and Profit Shifting Project - Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*.
- Pereira. (2016). O Conceito de Estabelecimento Estável. *Centro de Estudos Judiciários, Direito Fiscal Internacional Europeu*, 16–26.
- Pereira, M. H. F. (2018). *Fiscalidade*. Coimbra: Almedina.
- Pires, R. calçada. (2011). *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico - Desvendar mitos e construir realidades*. Coimbra: Almedina.
- Ribeiro, C.; Brites, A.; Lopes, C.M. (2019). A economia digital e o estabelecimento estável. Comunicação XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria. Porto: OCC.
- Sanches, S. (2007). *Manual de Direito Fiscal*. (C. Editora, Ed.). Coimbra.
- Santos, A. C., Lopes, C. M. (2016). Tax Sovereignty, Tax Competition and the Base Erosion and Profit Shifting Concept of Permanent Establishment. *EC Tax Review*, 296–311.
- Teixeira, M. D. (2007). *A Determinação do Lucro Tributável dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes*. Coimbra: Almedina.
- Xavier, A., Palma, C. C., Xavier, L. (2014). *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina.