



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O Teste do Estabelecimento Estável: a questão da agência

José Leonardo Pinheiro do Prado Pereira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

O Teste do Estabelecimento Estável: a questão da agência

José Leonardo Pinheiro do Prado Pereira

Orientador: Professor Doutor Tomás Cantista Tavares

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2022

Agradecimentos

Ao Professor Doutor Tomás Tavares, pela disponibilidade e apoio na elaboração da
dissertação.

À minha família, por tornar possível esta jornada.

Aos meus amigos pelos conselhos e apoio.

Resumo

A nossa dissertação tem como tema o Estabelecimento Estável, focando no Estabelecimento Estável Agência.

Esta figura é alvo de controvérsia, tanto no plano nacional como internacional. Internacionalmente existiam assimetrias na aplicação da Convenção Modelo da OCDE fruto da diferente perceção do conceito de agência na lei nacional. Para ajudar a resolver esta questão, foi criado o projeto BEPS. Em resultado foram introduzidas alterações na CMOCD, nomeadamente no artigo que trata o estabelecimento estável.

A lei nacional portuguesa para a tributação de pessoas coletivas, introduziu alterações, em 2021, à norma onde se trata a classificação de EE.

Propomo-nos em analisar este conceito, à luz da legislação nacional, comparando-o com as normas presentes na convenção modelo. Iremos avaliar os critérios para que um agente possa ser classificado dependente ou independente. Também serão analisados os contratos de agência e figuras afins e a sua posição face a este instituto.

Palavras Chave: CIRC; Convenção Modelo da OCDE; Estabelecimento Estável; Agência.

Abstract

The subject of our dissertation is the permanent establishment, centered on the Agency Permanent Establishment.

This concept is the target of controversy, both on a national and international plan.

Internationally, there were asymmetries in the implementation of the OECD model convention, given that different internal laws might have a different concept of agency. To address this question OECD created BEPS. As a consequence of BEPS, the model convention was altered, including the article on permanent establishment.

Portuguese law on corporate income tax changed the law regarding the permanent establishment in 2021.

We intend to analyze this concept, in the light of Portuguese law, comparing it with the model convention. We will evaluate the criteria for a person to be regarded as a

dependent or independent agent. We will also analyze the agency contract and related figures, and their position regarding the existence of a permanent establishment.

Keywords: Portuguese Corporate Income Tax Law; OECD Model Convention; Permanent Establishment; Agency.

Índice

| | |
|---|----|
| Lista de Siglas e Abreviaturas | 9 |
| Introdução | 10 |
| 1 - Importância do EE no direito a tributar | 12 |
| 2 - Definição de EE à luz da legislação nacional..... | 14 |
| 2.1 - O EE Instalação Física | 14 |
| 2.2 - O EE projeto..... | 17 |
| 2.3 - O EE Agência..... | 18 |
| 3 - O contrato de Agência | 18 |
| 3.1 - O Regime do Decreto-lei n.º 178/86 | 18 |
| 3.2 - Institutos semelhantes à agência | 21 |
| 3.3 - Conceito de agência e agency | 22 |
| 4 - O EE Agência | 22 |
| 4.1 - Agente Dependente | 23 |
| 4.1.1 - Pessoa..... | 23 |
| 4.1.2 - Atuação por conta da empresa | 24 |
| 4.1.3 - Papel determinante na celebração de contratos | 25 |
| 4.1.4 - Manutenção de depósitos para entrega de bens | 26 |
| 4.2 - Agente Independente..... | 27 |
| 4.2.1 - Indicadores de independência..... | 28 |
| 4.3 - Posição de Alguns contratos face à possibilidade de constituírem EE | 31 |
| 4.3.1 - Contrato de Agência | 31 |
| 4.3.1.1 - Decisão n.º 01/2013-T CAAD..... | 32 |
| 4.3.1.2 - Contrato de Agência Marítima | 33 |
| 4.3.2 - Contrato de Comissão | 34 |
| 4.4 - Opções para evitar a classificação como EE | 37 |
| 4.4.1 - Concessão | 37 |
| 4.4.2 - Limited Risk Distributor..... | 38 |
| 5 - Nota sobre o <i>e-commerce</i> e o EE Agência | 39 |

| | |
|--------------------|----|
| Conclusão..... | 41 |
| Bibliografia | 43 |

Lista de Siglas e Abreviaturas

§ - Parágrafo

al. – Alínea

art. – Artigo

BEPS – Based Erosion and Profit Shifting

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

Cfr. – Confrontar

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CMOCDE – Convenção Modelo da OCDE

DL – Decreto-lei

EE – Estabelecimento Estável

LOE – Lei do Orçamento de Estado

nº - número

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

ONU – Organização das Nações Unidas

p. – página

pp. – páginas

Ss. – Seguintes

Vd. - Vide

Introdução

O conceito de Estabelecimento Estável trata-se de uma das figuras mais discutidas no mundo do Direito Fiscal, tendo principal importância a nível internacional.

Com a globalização da economia as fronteiras têm-se vindo a esbater permitindo que sociedades comerciais de todos os pontos do mundo façam transações entre si, apesar de estabelecidas em Estados diferentes. Assim, é muito frequente, que empresas não residentes num Estado, lá prossigam atividades económicas sem que constituam uma sociedade, mas apenas através de uma extensão do seu património¹, através de estabelecimentos estáveis.

Desde meados do século XIX que encontramos referências a este conceito, estando presente na primeira convenção fiscal internacional, celebrada entre a Prússia e a Saxónia², onde estava prevista a exigência de uma instalação física no outro Estado. Atualmente a grande base do conceito ainda assenta neste princípio, apesar das óbvias inovações que foram sendo criadas à volta deste instituto.

A mundialização dos mercados e a maior facilidade em conduzir negócios além-fronteiras teve como uma das suas consequências a criação de desafios para as autoridades tributárias em todo o mundo, no que toca à distribuição da carga fiscal. De modo a dar solução a este desafio, os Estados foram celebrando convenções bilaterais para evitar a dupla tributação, que complementam a legislação interna, tendo a comunidade internacional através de organizações como a OCDE³ ou a ONU⁴ produzido modelos para servir de base aos tratados bilaterais. A este respeito importa salientar a importância da CMOCDE que serve de base à grande maioria das convenções para evitar a dupla tributação e inspira também a legislação nacional no que respeita a questões fiscais.

¹ ABREU, José Carlos, *A tributação dos estabelecimentos estáveis*, Vida Económica, 2012, p. 35 e 36.

² WALKER, Benjamin, *The evolution of the Agency Permanent Establishment Concept*.

³ Sobre o papel da OCDE no plano internacional vd. COSTA, Paulo Nogueira & MACHADO, Jónatas, *Manual de direito fiscal: perspetiva multinível*, Coimbra, Almedina, 2016, p. 160.

⁴ Sobre o papel da ONU neste domínio, nomeadamente na criação da *United Nations Model Double Taxation between Developed and Developing Countries* vd. PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019, pp. 138 e 139.

Relativamente à CMOCDE, importa referir o projeto BEPS. Este projeto elaborado pela OCDE a pedido do G20⁵, tal como o próprio nome indica, tinha como objetivo combater a erosão da base fiscal através de esquemas de planeamento fiscal agressivo. Deste modo foram identificadas lacunas que resultam da aplicação de mais do que um regime jurídico de tributação que originavam fenómenos de dupla não tributação ou diminuição da carga fiscal⁶, ambos fenómenos desaconselháveis.

Resultado deste trabalho foram propostas 15 ações com vista a colmatar as falhas identificadas, sendo recomendada uma alteração à CMOCDE (através da MLI: ação 15).

A ação mais importante no contexto da nossa análise é a ação 7⁷ que foca no conceito de EE, tendo sido feitas alterações ao texto do art.º 5 da CMOCDE⁸. No entanto, estas alterações estenderam-se também à legislação interna. Com a aprovação da Lei do Orçamento de Estado para 2021⁹ o artigo 5º do CIRC, que prevê a figura do EE, foi modificado, ficando com uma estrutura muito semelhante ao artigo art.º 5 da CMOCDE que versa sobre o mesmo tema.

Na presente dissertação pretendemos produzir uma análise ao conceito de EE à luz do CIRC, focando principalmente na figura do EE agência, uma das temáticas que tem gerado mais controvérsia recentemente. Paralelamente, iremos comparar a norma do CIRC com a presente na CMOCDE, apontando as diferenças e quais as suas consequências.

Iremos fazer uma breve referência à importância deste instituto e a sua ligação com princípios fundamentais do Direito Fiscal, bem como a todas as modalidades de EE antes de focar na modalidade que titula à dissertação. Relativamente ao EE agência, será feita em primeiro lugar uma análise ao contrato de agência no nosso ordenamento, seguindo-se o principal foco do nosso trabalho, o EE agência.

⁵ Grupo constituído pelas 19 maiores economias mundiais e pela União Europeia: <https://www.oecd.org/g20/about/>

⁶ DOURADO, Ana Paula, *Governança Fiscal Global*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2018, pág. 53.

⁷ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, <https://doi.org/10.1787/9789264241220-en>.

⁸ Sobre outras propostas de alteração ao art.º 5 da CMOCDE vd. PLEIJSIER, Arthur, “The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?”, *INTERTAX*, Vol. 43 Issue 2, 2015, pp. 148-151.

⁹ Lei n.º 75-B/2020, de 31 de Dezembro.

Fora do escopo do nosso estudo fica uma análise exaustiva às modalidades do EE que não aquela que titula a dissertação e as demais inovações que a LOE para 2021 trouxe à legislação nacional.

De modo a interpretar as normas iremos utilizar não só doutrina nacional e internacional, mas também os comentários à CMOCDE¹⁰. Os comentários, apesar de não integrarem a convenção, são essenciais para a sua interpretação e permitem uma compreensão mais extensa dos assuntos abordados na CMOCDE¹¹.

1 - Importância do EE no direito a tributar

Na generalidade a tributação dos lucros de uma empresa está reservada ao estado de residência. Assim está previsto não só na legislação nacional, no art.º 2 n.º 1 do CIRC, como também no art.º 7 n.º 1 da CMOCDE. Uma exceção a esta regra prende-se com a existência da figura do EE. Na presença de um EE, permite-se que o estado da fonte tribute o rendimento obtido que seja imputável ao EE. No CIRC esta extensão da abrangência do imposto surge no n.º 2 e 3 do art.º 4, enquanto a nível internacional surge no n.º 1 do art.º 7 da CMOCDE. Apesar dos EE não possuírem personalidade jurídica, é-lhes concedida autonomia patrimonial.

Deste modo, criaram-se uma série de requisitos para determinar se determinada empresa tem noutro Estado uma presença suficiente que justifique aí ser tributada pelos lucros gerados nesse Estado. A presença de um EE constitui um limite ao princípio da residência, legitimando o Estado da fonte a tributar a empresa de modo semelhante ao aplicável aos seus residentes¹², mas apenas em relação ao rendimento da empresa atribuído ao EE¹³.

¹⁰ Iremos utilizar a versão mais moderna dos Comentários, a versão de 2017.

¹¹ “The Commentaries (...) are useful in attempting to accommodate a very inflexible treaty network to our fast-changing world and to new or better understandings of what treaties need to do to fulfil their role in attacking international double taxation and non-taxation.” TILLINGHAST, David, *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Vol. 1 of Conflict of norms in international tax law series, ed. Sjoerd Douma & Frank Engelen, IBFD, 2008, p.154.

¹² “(...) as empresas são tributadas pelo seu rendimento real, (...) efetivo ou presumido.” in NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p. 450.

¹³ PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 137.

Ao se verificar a existência de um EE em determinado estado haverá uma dupla pretensão a tributar os lucros da empresa que lhe serão imputáveis.

No estado de residência da empresa¹⁴, onde normalmente vigora o princípio de tributação do rendimento mundial, o Estado irá tributar em sede de IRC a empresa por todos os seus lucros, incluindo aqueles obtidos no estrangeiro. Essa vontade e capacidade do estado é justificada por ser na residência que se verificam de forma mais intensa os vínculos de solidariedade que fundamentam a cobrança do imposto¹⁵. É, igualmente, o estado de residência que tem mais capacidade de concluir o princípio da capacidade contributiva.

No estado da fonte, por força do princípio da fonte¹⁶, considerar-se-á, que a conexão relevante para fundamentar o ato tributário é o local de origem dos rendimentos.

No ordenamento mundial, estes dois princípios estão em constante confronto, pelo que é com recurso aos acordos de dupla tributação¹⁷ que se resolvem eventuais litígios que possam surgir entre os Estados. É nas convenções que se determinam as regras que fixam os métodos de tributação dos rendimentos em que ambos os Estados têm competência para tributar.

Assim sendo, dado que tanto o Estado da fonte, como o da residência têm legitimidade para tributar o rendimento do EE, de forma semelhante ao imposto aos residentes, há necessidade de recorrer à convenção celebrada entre os estados em causa, se existir, para determinar a maneira como os impostos serão cobrados¹⁸. Se não existir convenção celebrada, serão as normas internas do Estados a resolver a questão, não sendo assegurado que não exista dupla tributação.

¹⁴ Em regra, será no local de sede social da sociedade ou no local de direção efetiva. Sobre um estudo mais detalhado sobre a sede nas sociedades comerciais à luz da legislação nacional vd. ANTUNES, José Engrácia, *Direito das sociedades: Parte Geral*. 8ª ed., Porto, 2018, pp. 237-240. Relativamente à residência efetiva em sede de IRC vd. COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal: do Abuso Subjetivo de Convenções*, Coimbra, Almedina, 2010, pp. 111-15.

¹⁵ VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015, p. 117.

¹⁶ PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 105-109.

¹⁷ A 01-01-2022, estavam em vigor 77 convenções para evitar a dupla tributação celebradas por Portugal, estando ainda assinadas, mas não em vigor as convenções celebradas com o Quênia e Timor. Não são aplicadas as convenções celebradas com a Suécia e com a Finlândia.

¹⁸ Sobre métodos eliminar a dupla tributação vd. PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 146-154.

2 - Definição de EE à luz da legislação nacional

A definição de EE é relativamente uniforme, sendo que a maioria das jurisdições, incluindo Portugal e a própria União Europeia, seguem o conceito descrito na CMOCDE¹⁹.

No CIRC, EE vem descrito como (...) *qualquer instalação física através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola*²⁰. Relativamente a este conceito, ALBERTO XAVIER faz uma decomposição em dois elementos: um elemento estático, isto é, a organização através da qual se exerce certa atividade; e um elemento dinâmico que se manifesta pela atividade em si mesma. Estes elementos são de verificação cumulativa, sendo necessária para a existência de EE uma organização inerte que exerça uma atividade²¹.

Analisando o art.º 5 do CIRC pode-se distinguir a presença de diferentes tipos de EE. Na doutrina esta distinção nem sempre é feita através dos mesmos termos. Por exemplo ALBERTO XAVIER faz a distinção entre “EE reais” e “EE pessoais”, sendo os primeiros aqueles que se traduzem em instalações fixas e os segundos em representações²², enquanto RITA CALÇADA PIRES destaca a presença de “EE por natureza” e “EE por ficção”²³. No entanto, parece ser mais clara uma simples distinção entre “EE instalação física”, “EE projeto” e “EE agência”²⁴.

2.1 - O EE Instalação Física

Este é o tipo clássico de EE, estando referido na definição geral de EE presente no n.º 1 do art.º 5 do CIRC. Para que se verifique a presença um EE deste tipo é necessário a verificação de requisitos cumulativos: tem que existir uma instalação física fixa através da qual é exercida a atividade económica da empresa.

¹⁹ RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 441-442.

²⁰ Art.º 5 n.º 1 CIRC, seguindo-se uma lista exemplificativa no n.º 2.

²¹ XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Ed., Coimbra, Almedina, 2014, p. 311.

²² XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2ª Ed., Coimbra, Almedina, 2014, p. 311.

²³ PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019, p. 74.

²⁴ RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 442.

Deste modo, é necessária a análise destes elementos para se aferir a existência ou não de um EE.

Desde logo é obrigatória uma presença física. Esta presença pode ser verificada pela mera existência de um espaço físico²⁵, mesmo que esse espaço não seja propriedade da empresa ou seja ocupado de forma ilegal²⁶, ou mesmo de máquinas e equipamento²⁷. No entanto não é suficiente o mero acesso a um espaço físico para a preencher este conceito, apesar de ser um indicador com relevância²⁸. Para que se possa decidir pela existência de uma instalação física tem que existir um controlo substancial do espaço e que esse espaço esteja efetivamente ligado à atividade.

Quanto à fixidez da instalação, esta tem de ser apreciada com base em dois vetores: uma permanência geográfica e temporal.

Geograficamente, exige-se uma ligação entre a instalação a um ponto geográfico, não sendo, no entanto, exigida uma ligação ao solo. Basta, no caso de uma máquina, por exemplo, que se encontre num local específico²⁹.

É ainda necessário que exista uma permanência temporal. Esta exigência pretende afastar a tributação de atividades de carácter meramente temporário³⁰. Não há uma previsão legal de um prazo mínimo para que se considere haver um grau de permanência suficiente que justifique a existência de um EE, existindo mesmo uma prática heterogénea entre os membros da OCDE. No entanto, normalmente, considera-se que a instalação física tem de existir por um mínimo de seis meses³¹.

Por fim, a atividade tem de ser levada a cabo através de uma instalação física, que cumpre os requisitos de permanência geográfica e temporal. É imperativa a existência de uma "ligação intrínseca entre a organização física e a atuação empresarial"³².

Deve-se interpretar em sentido amplo a expressão "através da qual" presente na epígrafe do nº.1 do art.º 5 do CIRC, aplicando-se a qualquer situação em que a atividade

²⁵ §10 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

²⁶ §11 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

²⁷ §6 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

²⁸ §12 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

²⁹ §21 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

³⁰ PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019, p.77.

³¹ §28 Comentário ao art.º 5 CMOCDE – Há exceções a este prazo geral, sendo considerado um período menor, nomeadamente atividades de natureza recorrente ou atividades que constituem uma atividade empresarial prosseguida exclusivamente de curta duração.

³² PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019, p.78.

empresarial é exercida em determinado lugar posto à disposição da empresa³³. Se a instalação for usada para outro fim não é considerada neste contexto.

No número 2º do artigo 5º do CIRC está presente um elenco exemplificativo de locais que podem constituir um EE. Esta listagem não é exaustiva, sendo necessário cumprir os requisitos anteriormente elencados, ou seja, a mera existência de um escritório, por exemplo, não é suficiente para que se verifique um EE³⁴.

Em sentido contrário, no número 8º prevê que atividades que tenham apenas um carácter preparatório ou auxiliar, mesmo que prosseguidas através de uma instalação física não irão constituir um EE. Na norma está presente, à semelhança da lista positiva do n.º 2, um elenco exemplificativo deste tipo de atividades. A alínea e) cria uma exceção geral à norma do n.º 1, antecedendo à classificação como EE a verificação de que não estão em causa atividades meramente preparatórias ou auxiliares³⁵.

Nos comentários à CMOCDE aponta-se para o critério da essencialidade³⁶, sendo que estamos perante conceitos indeterminados e que carecem de uma análise casuística. Este critério subjetivo pode trazer alguma incerteza jurídica, sendo, na nossa opinião, conveniente no futuro a criação de um critério mais objetivo³⁷.

É ainda de salientar a regra anti fragmentação prevista no n.º 9 do art.º 5, que pretende combater os casos em que sociedades pretendiam escapar à existência de EE.

Concluindo, existe EE, através de uma instalação física, quando exista uma instalação física e fixa, através da qual é desenvolvida uma atividade que não é qualificada como preparatória ou auxiliar.

³³ §20 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

³⁴ §45 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

³⁵ §58 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

³⁶ §60 comentários e PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019, p.81.

³⁷ Neste sentido vd. SOUSA, Ricardo Quelhas (2016) – A Ação 7 do BEPS: Questões Pendentes em Matéria de Estabelecimentos Estáveis, Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto, p. 35 e ss.

2.2 - O EE projeto

Este tipo de EE, presente no n.º 3 do art.º 5 do CIRC, é considerado um EE ficcionado³⁸, dado que não existe o cumprimento das regras descritas anteriormente.

Serão considerados EE os estaleiros de construção ou locais de montagem, incluindo as atividades conexas a estes, bem como as instalações, plataformas ou navios utilizados na prospeção ou exploração de recursos naturais.

Está aqui, também, presente uma das grandes diferenças entre a norma prevista no CIRC e a encontrada na CMOCDE: o prazo necessário para que se considere a existência de um EE projeto. Enquanto a CMOCDE opta por um prazo de 12 meses^{39 40}, no nosso ordenamento está previsto um prazo de seis meses. Portugal não é o único estado que opta por este prazo mais reduzido⁴¹. A consequência ao determinar um prazo mínimo mais curto é uma maior facilidade em considerar um estaleiro de construção ou montagem um EE.

Um das alterações impostas a esta lei por força da Lei do Orçamento de Estado de 2021 foi uma redução do prazo relativamente às instalações, plataformas ou navios utilizados na prospeção ou exploração de recursos naturais, que passou dos seis meses anteriormente previstos para apenas 90 dias. Estamos aqui perante uma grande redução, que parece ser, na nossa opinião, justificada pela facilidade e rapidez em que se podem exercer estas atividades, dada a tecnologia existente. Este prazo, claramente mais curto, oferece ao Estado Português um maior controlo sobre entidades estrangeiras que queiram explorar recursos naturais nacionais, pois esta exploração terá obrigatoriamente de ser muito limitada se a entidade estrangeira pretender escapar a tributação em sede de IRC.

Concluindo, a nova alteração à lei aumentou a probabilidade de existir um EE em Portugal, diminuindo prazos em algumas situações, sendo mantido o prazo menos exigente do que aquele previsto na CMOCDE para os estaleiros.

³⁸ PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019, p. 82.

³⁹ Art.º 5 n.º 3 CMOCDE.

⁴⁰ Para mais desenvolvimentos relativamente à contagem do prazo vd. REIMER, Ekkehart, RUST, Alexander, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol 1, 4.ª ed, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2015, pp. 372-374 e RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 446.

⁴¹ §201 Comentário ao art.º 5 CMOCDE

2.3 - O EE Agência

Trata-se do último tipo de EE previsto no art.º 5, sendo também um EE ficcionado, sendo desnecessário qualquer tipo de instalação física. Deste modo será qualificado como EE, o agente, pessoa singular ou coletiva, que atue em território nacional, nos termos dos n.º 6 e 7 do art.º 5.

Dado que este tipo de EE é o objeto principal deste estudo, será tratado posteriormente com maior detalhe.

3 - O contrato de Agência

Antes de analisar com detalhe o regime do EE agência, consideramos importante fazer um estudo breve relativamente ao regime da agência no nosso ordenamento.

3.1 - O Regime do Decreto-lei n.º 178/86

O contrato de Agência está regulado internamente no Decreto-lei n.º 178/86, de 3 de Julho⁴², sendo definido como: *Agência é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a promover por conta da outra a celebração de contratos, de modo autónomo e estável e mediante retribuição, podendo ser-lhe atribuída certa zona ou determinado círculo de clientes*⁴³.

São, desde logo determinados os elementos essenciais associados a este tipo contratual.

Em primeiro lugar está prevista a obrigação do agente a promover a celebração de contratos. É esta a obrigação fundamental do agente, que se materializa numa atividade material de angariar clientes e de difusão de produtos ou serviços e negociação. Esta ação de promoção antecede a conclusão do contrato⁴⁴, na qual o agente não tem intervenção.

⁴² Este regime foi modificado devido à transposição da Diretiva 86/653/CEE, de 18 de Dezembro de 1986, relativa à coordenação do direito dos Estados Membros sobre os agentes comerciais, através do DL n.º 118/93.

⁴³ Art.º 1 n.º 1 do DL 178/86.

⁴⁴ MONTEIRO, António Pinto, *Contrato de agência: anotação ao Decreto-Lei n.º 178/86 de 3 de Julho*, 8ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p. 56.

O contrato de agência não atribui ao agente poderes de celebração de contratos, a não ser que lhe tenham sido concedidos poderes para tal e mesmo que o faça, “tratar-se-á de uma simples actividade acessória, complementar da obrigação fundamental de promover a celebração de contratos”⁴⁵.

No exercício da sua atividade o agente irá sempre atuar por conta do principal. Os efeitos dos atos praticados pelo agente serão produzidos na esfera jurídica do principal. Esta atuação será também no interesse do principal, devendo o agente zelar pelos interesses da outra parte⁴⁶.

É também essencial que o agente atue de forma autónoma. Esta autonomia é o principal elemento que permite distinguir o contrato de agência e um contrato de trabalho. O agente terá de respeitar várias obrigações, como respeitar instruções e o dever de segredo⁴⁷, mas nunca estará completamente subordinado ao principal. É certo que por vezes esta distinção pode não ser fácil⁴⁸, pelo que serão “especialmente valiosos os indícios de subordinação que se reportem a factores exógenos à prestação e, designadamente, os indícios ligados à inserção organizacional e disciplinar do trabalhador”⁴⁹.

A atividade do agente tem ainda de ser estável, isto é, não está em causa uma operação única, mas um número indefinido. O contrato pode ser celebrado a tempo indeterminado, ou pode até, ter em vista apenas prazos curtos, como determinada época de um ano⁵⁰. Se nada for convencionado é presumido que o contrato foi celebrado por tempo indeterminado como previsto no art.º 27. A celebração do contrato por tempo determinado irá ter relevância quanto à cessação do mesmo, nos termos dos artigos 26.º e 28.º.

Está ainda previsto que o agente será remunerado, sendo este um contrato oneroso. A retribuição será determinada pelo volume de negócios angariado através de uma comissão

⁴⁵ MONTEIRO, António Pinto, *Contrato de agência: anotação ao Decreto-Lei n.º 178/86 de 3 de Julho*, 8ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p. 58.

⁴⁶ Art.º 6 DL 178/86.

⁴⁷ Cap. II Secção I DL 178/86.

⁴⁸ VASCONCELOS, Pedro Pais de & VASCONCELOS, Pedro Leitão Pais de, *Direito Comercial*, Vol I, 2.ª ed., Coimbra, Almedina, 2020, p. 229.

⁴⁹ RAMALHO, Maria do Rosário Palma, *Direito do trabalho. Parte II – Situações laborais individuais*, 6.ª ed., Coimbra, Almedina, 2016, pp. 76-77.

⁵⁰ MONTEIRO, António Pinto, *Contrato de agência: anotação ao Decreto-Lei n.º 178/86 de 3 de Julho*, 8ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p. 62.

ou de uma percentagem deste valor de negócio, podendo até ser definido um montante fixo entre as partes⁵¹.

É também essencial o conteúdo dos artigos 2.º e 3.º do DL 178/86.

No art.º 2 está previsto que o agente pode celebrar contratos em nome do principal quando, por escrito, o principal lhe conferir este poder. Como referimos anteriormente, esta é apenas uma atividade acessória no seio do contrato. Esta autorização pode ser concedida num momento posterior à celebração do contrato de agência.

Uma questão que surge neste âmbito é saber se o agente com poder de representação tem também poder para decidir se deve ou não celebrar o contrato. Dado que é necessária uma autorização escrita para munir o agente de poderes de representação, deverá essa autorização limitar o alcance dos poderes conferidos. Portanto o principal pode, mediante o grau de confiança que tem com o agente ou o contexto em que este atua, muni-lo com o poder de decidir se determinado contrato deve ou não ser concluído. Partilhamos a opinião de PINTO MONTEIRO de que a atribuição de poderes de representação inclui automaticamente este poder de decisão⁵².

É ainda essencial o previsto no n.º 3. Esta norma, à semelhança do artigo anterior, prevê que podem ser concedidos ao agente poderes para a cobrança de créditos, mediante autorização escrita. A exigência da forma escrita para a atribuição destes poderes pretende oferecer mais segurança e transparência, para todas as partes envolvidas (agente, principal e eventuais clientes), dado que o agente fica uma maneira fácil de provar os seus poderes⁵³. O n.º 2 do art.º 3 contém uma presunção *iuris tantum*, ilidível mediante prova em contrário⁵⁴, sendo presumido, que o agente com poderes de representação tem também poderes de cobrança de créditos.

O art.º 4 prevê a possibilidade, através de acordo escrito, de exclusividade do agente, isto é, em determinada zona, o principal só não pode contratar com outras pessoas que prossigam uma atividade concorrente com o agente.

⁵¹ MONTEIRO, António Pinto, *Contrato de agência: anotação ao Decreto-Lei n.º 178/86 de 3 de Julho*, 8ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p. 64.

⁵² MONTEIRO, António Pinto, *Contrato de agência: anotação ao Decreto-Lei n.º 178/86 de 3 de Julho*, 8ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p. 67.

⁵³ MONTEIRO, António Pinto, *Contrato de agência: anotação ao Decreto-Lei n.º 178/86 de 3 de Julho*, 8ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p.78.

⁵⁴ Sobre presunções legais vd. MACHADO, João Baptista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 20ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2012, pp. 111-113.

Como se verifica nos art.º 6 e 12 vigora, entre as partes, o princípio da boa-fé. Este princípio tem uma importância reforçada neste instituto, dado que o agente irá estar a agir no interesse do principal, sendo necessário um mínimo de confiança entre eles para que exista uma relação jurídica saudável⁵⁵.

O art.º 7 enumera algumas das obrigações a que o agente está sujeito, destacando-se a primeira alínea. Aí está previsto que o agente tem de respeitar as instruções do principal que não ponham em causa a sua autonomia. Como referimos anteriormente, a autonomia, é uma das características essenciais deste tipo contratual, pelo que tem de ser respeitada, correndo-se o até o risco de materialmente se estar presente perante um contrato de trabalho. No entanto, há que respeitar as orientações do principal, dado que o agente tem de zelar pelos seus interesses. Deste modo, instruções relativamente ao objeto do contrato ou política comercial deverão ser cumpridas. No que toca à organização do agente, do seu método de trabalho ou meios que utiliza este é soberano⁵⁶.

3.2 - Institutos semelhantes à agência

O contrato de agência tem parecenças com outros institutos jurídicos, com relevância para o nosso estudo.

Num contrato de comissão, previsto no art.º 266 e seguintes do Código Comercial, o comissário atua por conta e no interesse do mandatário, mas atua em seu próprio nome, ao contrário do agente que atua em nome do principal.

No contrato de concessão, apesar de também ser uma figura com algumas semelhanças à agência, o concessionário atua em seu nome e por conta própria, adquirindo propriedade da mercadoria e revendendo-a, assumindo o risco do negócio. Semelhante à concessão surge também o contrato de franquia, apesar de neste haver muita ingerência do franquiador no franquiado, sendo a comercialização de bens acompanhada de assistência em planeamento de mercado e “know-how”⁵⁷.

⁵⁵ Para um estudo sobre a figura da boa-fé no âmbito do contrato de agência vd. CORDEIRO, António Menezes, “O contrato de agência e boa-fé”, *Revista de Direito Civil*, Ano 1, n.º. 4, 2016, pp. 795-805.

⁵⁶ MONTEIRO, António Pinto, *Contrato de agência: anotação ao Decreto-Lei n.º 178/86 de 3 de Julho*, 8ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, p.89.

⁵⁷ Cfr. MONTEIRO, António Pinto, *Contrato de agência: anotação ao Decreto-Lei n.º 178/86 de 3 de Julho*, 8ª ed., Coimbra, Almedina, 2017, pp. 68-77.

3.3 - Conceito de agência e agency

Por fim há que ter em conta a especificidade do regime nacional. O conceito de agência definido na nossa lei é muito mais exigente, comparativamente com o conceito de “agency” presente, por exemplo no direito inglês⁵⁸. Nos sistemas de *common law*, tal como o inglês, não há a distinção entre representação direta ou indireta. Nos sistemas de *civil law*, tal como o nosso, há representação direta quando o agente atua em nome do principal e os efeitos do negócio produzem-se na esfera do principal e representação indireta quando o agente, atua em seu próprio nome e os efeitos do negócio produzem-se na sua esfera⁵⁹. Em sentido contrário, nos sistemas anglo-saxónicos vigora o princípio *qui facit per alium, facit per se*, ou seja, se o agente celebrar um contrato com um terceiro, em nome de um principal, esse contrato será considerado como se tivesse sido celebrado pelo próprio principal⁶⁰.

4 - O EE Agência

A última modalidade de EE está presente no n.º 6 do art.º 5 do CIRC, como referimos anteriormente, sendo denominada como Estabelecimento Estável Agência. Esta modalidade dispensa a existência de uma instalação física.

Considera-se existir um EE, segundo a norma no n.º 6, sempre que uma pessoa que não seja um agente independente atue em território português por conta de uma empresa. Esta atuação verifica-se quando: existem de poderes de intermediação e conclusão de contratos; quando é exercido habitualmente um papel determinante na celebração de contratos e se for mantido em território português um depósito de bens para entrega dos mesmos em nome da empresa. No n.º 7 do art.º 5 prevê-se que não é automática a determinação da existência de um EE de uma empresa simplesmente por exercer a sua atividade através de um comissionista ou outro agente independente, desde que essas pessoas atuem no âmbito normal da sua atividade e suportem o risco dessa atividade.

⁵⁸ Vd. VASCONCELOS, Pedro Pais de & VASCONCELOS, Pedro Leitão Pais de, *Direito Comercial*, Vol I, 2.ª ed, Coimbra, Almedina, 2020, p. 230 e PERSICO, Giuseppe, “Agency Permanent Establishment under Article 5 of the OECD Model Convention”, *INTERTAX*, Vol. 27 Issue 2, 2000, p. 68-69.

⁵⁹ FEUERSTEIN, David, *The Agency Permanent Establishment*, in <https://www.lindeverlag.at/buch/permanent-establishments-in-international-and-eu-tax-law-4606/b/leseprobe/B03448.pdf>, p. 109.

⁶⁰ PLEIJSER, Arthur, *The Agency Permanent Establishment*, Maastricht, 2000, p. 6.

Relativamente a este conceito foram, também, introduzidas algumas novidades com a LOE 2021. O n.º 7, onde se determina que os agentes independentes não irão constituir EE, não sofreu alterações. Relativamente ao n.º 6 foram introduzidas três alíneas: o conteúdo da al. a) já estava previsto no corpo do artigo anterior, mas foram aditados três pontos que exemplificam comportamentos que irão representar a existência de EE; o conteúdo da al. b), também já estava presente na versão anterior da norma, estando na al. c) a grande inovação. Assim, sempre que uma pessoa, em nome de outra, mantiver um depósito de bens ou mercadorias para entrega desses bens ou mercadorias em nome de uma empresa ainda que não celebre habitualmente contratos relativamente a esses bens ou mercadorias nem tenha qualquer intervenção na celebração desses contratos, considerar-se-á que existe EE.

Na CMOCDE, é no n.º 5 e 6 do art.º 5 onde se prevê este tipo de EE. A norma sofreu uma grande alteração após o relatório BEPS, sendo semelhante à consagrada na legislação nacional. Neste âmbito, pretendeu-se alargar o leque de situações que poderiam constituir EE, abrangendo acordos de comissionista⁶¹.

Deste modo para se determinar a existência de um EE deste tipo é essencial, analisar o grau de dependência do agente em causa. É necessário ter em conta, que a definição de agente que se encontra neste instituto se apresenta numa conceção ampla do conceito, isto é, não se encontra limitada à definição do DL 178/86.

Seguir-se-á uma análise mais detalhada dos requisitos previstos para que se determine a existência de um EE deste tipo.

4.1 - Agente Dependente

4.1.1 - Pessoa

Em primeiro lugar é necessária a atuação de uma pessoa. Esta pessoa pode ser singular ou coletiva e não necessita de ser residente, nem de possuir uma instalação física no

⁶¹ DE WILDE, Maarten Floris, “Lowering the Permanent Establishment Threshold via the Anti-BEPS Convention: Much Ado About Nothing?”, *INTERTAX*, Vol. 45, Issue 8 & 9, 2017, pp. 559-560.

estado da fonte⁶². Não interessava na esfera das relações económicas internacionais que qualquer pessoa ligada a determinada empresa pudesse constituir um EE, pelo que se exige uma relação entre o intermediário e a empresa não residente⁶³.

4.1.2 - Atuação por conta da empresa

É necessário que essa pessoa atue por conta de uma empresa e tenha, exercendo habitualmente, poderes de intermediação e conclusão de contratos que vinculem a empresa. Estes contratos não têm necessariamente de ser celebrados em nome da empresa, podendo ainda, para estarem abrangidos na norma, determinar a transmissão de propriedade ou concessão do direito de uso de bens pertencentes a essa empresa ou sobre os quais ela detenha um direito de uso ou para a prestação de serviços por essa empresa.

Uma pessoa irá atuar por conta de uma empresa sempre que envolver a empresa em atividades empresariais no estado da fonte. Não se considera que tal acontece quando a empresa não é afetada, de forma direta ou indireta pelas ações da pessoa⁶⁴. Podem se enquadrar aqui, por exemplo, a atividade de um agente em nome de um principal, de um trabalhador em nome do empregador ou de uma sociedade subsidiária.

Relativamente à conclusão de contratos⁶⁵, não é necessária a negociação do mesmo, nem mesmo que ele seja concluído em Portugal, para que possam ser considerados neste domínio.

Exige-se também habitualidade na ação do agente, ou seja, não pode ser uma atividade meramente ocasional. É necessária uma presença significativa para criar um nexo que justifique a tributação da empresa pelos rendimentos gerados através da ação do agente. Não está definida legalmente uma “frequência de atividade” que se traduza numa presença que justifique tributação, pelo que é necessária uma análise casuística, estudando os negócios em causa e a sua natureza⁶⁶. No entanto parece certo, que um agente que atua apenas uma vez não poderá ser considerado para a determinação da existência de um EE. A este respeito, VOGEL aponta que poderia ser necessário, para além da frequência da ação do agente, isto é, que ele efetivamente atua por conta de uma

⁶² §83 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

⁶³ FEUERSTEIN, David, *The Agency Permanent Establishment*, p. 110.

⁶⁴ §86 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

⁶⁵ Para um estudo relativamente ao contrato vd. VARELA, Antunes, *Das obrigações em Geral*, 10.ª ed, 13.ª reimp., Coimbra, Almedina, 2016, pp. 211-434.

⁶⁶ §98 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

empresa estrangeira, um critério temporal semelhante ao que se encontra relativamente ao EE do tipo instalação fixa, ou seja, no mínimo de seis meses⁶⁷.

No primeiro ponto da al. a) está prevista a exigência que os contratos sejam em nome da empresa. Esta exigência, antes das alterações motivadas pelo projeto BEPS, era motivo de larga discussão. Antes, a CMOCDE considerava que para existir EE, uma pessoa tinha de ter a autoridade para concluir contratos em nome de uma empresa. Não estava previsto que bastava que tivesse poderes de intermediação.

Assim, como referimos anteriormente, fruto das diferenças entre os sistemas de *civil law* e *common law* havia assimetrias na interpretação deste conceito. Por exemplo, em Portugal, um comissário atua em nome próprio, ou seja, não estaria preenchido este requisito, enquanto em sistemas como o inglês, qualquer contrato no domínio da *agency* seria aceite. Este era um aspeto apenas tratado nos comentários à convenção modelo⁶⁸. Para colmatar esta deficiência no conceito, foram introduzidas na CMOCDE as al. b) e c) que têm um conteúdo igual aos pontos ii) e iii) da al. a) do n.º 6 do art.º 5 do CIRC. Destarte, serão também considerados para este efeito os contratos para prestação de serviços da empresa e transmissão da propriedade ou concessão do direito de uso de bens da empresa. Este critério garante que o art. 5º aplicar-se-á não só quando os efeitos do contrato se produzirem diretamente na esfera jurídica da empresa, mas também quando, ainda que os efeitos não se produzam diretamente, os efeitos económicos aí serão repercutidos⁶⁹.

Quanto aos contratos referentes à transmissão do direito de uso ou bens não será necessário que, há data da celebração do contrato entre o agente e o terceiro, a empresa já tenha a propriedade desses bens, podendo até vir a produzi-los no futuro⁷⁰.

4.1.3 - Papel determinante na celebração de contratos

No que toca ao papel determinante para a celebração de contratos, há alguns aspetos a apontar. Como previsto, tem de haver uma atividade regular e sem alterações de relevo feitas pela empresa. Esta disposição parece apenas dirigida a contratos *standard*, em que

⁶⁷ REIMER, Ekkehart, RUST, Alexander, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol 1, 4.ª ed, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2015, p.388.

⁶⁸ §32.1 Comentário ao art.º 5 CMOCDE versão de 2014.

⁶⁹ §91 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

⁷⁰ §95 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

os termos estão previamente decididos e não há uma negociação por parte do agente. Também esta realidade deve ser analisada casuisticamente não bastando a participação nas negociações. Tem de ser analisada a “realidade comercial”⁷¹. Os comentários apontam que deverão ser incluídas as pessoas que convencem o terceiro a celebrar o contrato com a empresa, desde que não sejam feitas alterações nos aspetos chave do contrato⁷².

Não há, no entanto, uma elaboração do conceito “rotineiro” nos comentários, surgindo dúvidas se estão incluídos contratos em que há alguma negociação pelo agente e qual a regularidade com que estes contratos têm de ser celebrados⁷³.

Esta norma, pode criar alguns efeitos desagradáveis. Utilize-se como exemplo um agente de vendas, que atue em nome de uma empresa. Este terá sempre um papel determinante relativamente à conclusão dos contratos, dado que irá procurar novos clientes e promover os produtos ou serviços da empresa. Por consequência, um agente que seja muito eficaz e já saiba as condições que a empresa pretende irá negociar contratos que dificilmente serão alvos de alterações no futuro, enquanto um agente menos experiente, ou simplesmente menos profissional, irá negociar contratos que posteriormente serão alterados de forma substancial, podendo não preencher esta norma⁷⁴.

4.1.4 - Manutenção de depósitos para entrega de bens

A grande diferença entre a norma do CIRC e a da CMOCDE é a presença da al. c) no CIRC. Esta expande o âmbito de aplicação da norma a situações que normalmente não estariam sobre a alçada da mesma. Assim será considerado um EE a pessoa que mantenha um depósito para entrega de bens em nome da empresa, mesmo que não tenha qualquer intervenção na celebração dos contratos que levam a essa entrega.

No nosso ponto de vista, a norma parece estar a englobar uma situação que não se enquadra com o espírito da mesma. Desde logo, uma instalação física mantida para armazenar ou entregar mercadorias não irá constituir EE, dado que será, em princípio,

⁷¹ §97 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

⁷² §88 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

⁷³ BLESSING, Peter, “Concluding Contracts and Playing the Principal Role in Concluding Contracts, in MAISTO, Guglielmo, *New Trends in the Definition of Permanent Establishment, EC and International Tax Law Series Vol. 17, IBFD, 2019, p. 150.*

⁷⁴ PLEIJSIER, Arthur, “The Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: A Reaction to the BEPS Action 7 Final Report”, *International Transfer Pricing Journal* Novembro/Dezembro 2016, p.443.

uma atividade auxiliar, como previsto no art.º 8 al. a). Em nossa opinião, uma pessoa que presta à empresa apenas o serviço de manter os bens, nunca poderá ser um agente dependente. O facto de esta pessoa não precisar de ter qualquer tipo de intervenção na celebração da empresa com o terceiro, indica no sentido de esta pessoa estar apenas a prestar um serviço à empresa. Parece-nos um excesso que as empresas possam estar sujeitas a que seja considerado que constituíram um estabelecimento estável, simplesmente por este facto.

Por fim é imperativo que não se trate de um agente independente a atuar no âmbito normal da sua atividade.

4.2 - Agente Independente

Como referimos anteriormente, o conceito de agente neste instituto é amplo, não se limitando ao previsto no DL 178/86. Mesmo que um agente preencha todas as condições previstas no n.º 6 do art.º 5, não haverá EE se se tratar de um agente independente a atuar no âmbito da sua atividade normal e suportando o risco empresarial dessa atividade.

A norma presente no n.º 7 do art.º 5 da CMOCDE é muito semelhante à presente no CIRC. No entanto, na CMOCDE está formalmente prevista a exclusividade, isto é, se o agente atuar exclusivamente, ou quase exclusivamente, por conta de uma ou mais empresas com as quais esteja estreitamente relacionada, essa pessoa não será considerada agente independente em relação a qualquer dessas empresas. No n.º 8 desse artigo está previsto o que deve ser entendido como uma relação próxima. Tal acontecerá quando: uma das partes (agente ou empresa) tem controlo sobre a outra, ou ambas são controladas pela mesma pessoa.

Também não está declaradamente previsto na norma da CMOCDE que o agente tem de suportar o risco empresarial da atividade. Tal exigência existe apenas nos comentários⁷⁵. Como exposto previamente, os comentários, têm um valor meramente interpretativo, sendo um meio que auxilia na aplicação da norma. Nada impede os Estados, que na interpretação que fazem da norma ignorem por completo o que lá está previsto. No entanto, na nossa opinião, a presença expressa deste critério na nossa lei, não

⁷⁵ §104 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

é mais do que a formalização de um ponto óbvio. Se o risco do empresarial do negócio estiver apenas na esfera da empresa é óbvio que o agente não estará a agir em seu nome.

As alterações que foram propostas à CMOCDE neste aspeto tiveram o objetivo de diminuir as circunstâncias que admitiam a existência de um agente independente.

É essencial preencher o conceito de independência para o bom funcionamento deste instituto, tendo sempre em conta que a atividade tem de ser no âmbito normal da sua atividade.

4.2.1 - Indicadores de independência

Para se poder aferir a independência de um agente é essencial aplicar um critério duplo, isto é, aferir não só a sua independência de um ponto de vista jurídico, mas também de um ponto de vista económico⁷⁶. Deste modo, há uma série de indicadores que deverão ser analisados para se apurar a independência do agente.

Terá de se ter em conta as obrigações que o agente tem em relação à empresa, isto é, se o agente tiver de cumprir ordens da empresa no que toca à sua organização comercial ou se a mesma for controlada pela empresa não poderá existir independência na promoção da sua atividade⁷⁷.

Um agente independente será responsável perante a empresa, apenas no que toca aos resultados da sua atividade. O facto de a empresa influenciar o modo como este organiza a sua operação, através de instruções indica dependência. O facto de o principal deixar o agente atuar da maneira que achar mais conveniente, confiando na sua capacidade e conhecimentos indica a independência⁷⁸.

Naturalmente que, o agente e o principal comunicarão entre si, dado que independentemente da dependência ou independência do agente, este estará sempre a prosseguir interesses do principal. A mera comunicação entre ambos, mesmo que extensa, não indica dependência. Tal até pode ser necessário para que os negócios corram de modo tranquilo ou pode simplesmente ter o objetivo de manter boas relações entre a empresa e o agente. No entanto se nesta comunicação houver necessidade de o agente procurar a

⁷⁶ REIMER, Ekkehart, RUST, Alexander, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol 1, 4.^a ed, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2015, p.391 e XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2.^a Ed., Coimbra, Almedina, 2014, p. 341.

⁷⁷ §104 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

⁷⁸ §106 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

aprovação do principal relativamente à maneira como a atividade do agente deve ser prosseguida, existirão indicadores de dependência⁷⁹.

Também o número de principais que o agente representa é um fator a ter em conta. Um agente que represente apenas um principal não será automaticamente um agente dependente. É necessária uma análise a todos os detalhes da sua atividade para determinar essa dependência. Mas é natural, que um agente que represente vários principais (que não tenham relações próximas entre si), será em princípio menos dependente⁸⁰, dado que terá várias fontes de rendimento, comparativamente a um agente que represente apenas uma empresa e veja o seu rendimento totalmente ligado essa representação. Mesmo que o agente represente vários principais, haverá um indício de dependência se uma das empresas for responsável por uma parte significativa dos seus rendimentos.

Um exemplo previsto nos comentários é o caso de um agente que representa várias empresas, não relacionadas entre si, e em que nenhuma delas é predominante na atividade do agente. Poderá haver dependência se todas agirem em harmonia para controlarem a atuação do agente⁸¹.

Um outro fator a ter em conta é a forma como o agente será remunerado. Se entre o principal e o agente estiver acordado o direito a remuneração garantida ou proteção por perdas⁸², há claros sinais de dependência económica. O agente não pode suportar o risco inerente à sua atividade, se esse risco for suprido pela garantia do principal que não irá sofrer perdas.

Importa também definir o que pode ser entendido como o âmbito normal da atividade do agente.

Historicamente a interpretação deste termo era feita com recurso a dois modos alternativos⁸³.

⁷⁹ §108 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

⁸⁰ §111 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

⁸¹ §109 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

⁸² RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010, p. 448.

⁸³ SILVA, Bruno, “The Independent Agent Exception”, in MAISTO, Guglielmo, *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, EC and International Tax Law Series Vol. 17, IBFD, 2019, p. 182.

Uma abordagem envolvia uma “comparação interna”, isto é, seria determinado o âmbito normal comparando com as atividades do agente em si, da sua atuação normal. Teria de ser analisada de forma concreta a atividade do agente⁸⁴.

O outro método recorria a uma “comparação externa”, comparando-se as ações do agente em causa com as ações típicas de um agente de tipo similar. A comparação seria feita tendo em conta a realidade económica e a natureza do setor em causa.

Encontramos aqui uma outra assimetria entre a norma do CIRC e a da CMOCDE. Enquanto no CIRC se usa a expressão “no âmbito normal da sua atividade”, na CMOCDE utiliza-se a expressão “no âmbito normal dessa atividade”⁸⁵. Apesar de parecer uma pequena diferença, apenas de tradução, pode levar a interpretações completamente diferentes da norma. No CIRC aponta-se para a utilização da “comparação interna”, tendo em conta apenas as atividades do próprio agente. Esta conceção foi discutida no contexto do Comité de Assuntos Fiscais da OCDE⁸⁶, concluindo-se que poderia levar a resultados indevidos. Desde logo, dois agentes a representar o mesmo principal, de igual modo, poderiam ser classificados de forma diferente dependendo das suas outras atividades. Acresce ainda o facto que uma pessoa que esteja pela primeira vez a celebrar contratos de representação de outra pessoa irá estar a atuar fora do âmbito normal da sua atividade. Ficou decidido no âmbito da OCDE que se devia optar por uma abordagem de comparação externa, para impedir estes efeitos indesejados. Também a jurisprudência alemã e dos Países Baixos apontam neste sentido⁸⁷.

Este conceito está reforçado no §110 dos Comentários ao art.º 5 CMOCDE.

Apesar deste desfasamento na linguagem entre a norma do CIRC e a da CMOCDE, não nos parece que possam surgir muitas questões. O entendimento da norma do CIRC pode ser feito utilizando a corrente interpretativa plasmada na CMOCDE e seus comentários, havendo justificações que a suportem. Seria, no entanto, aconselhável alterar a norma para traduzir de forma mais fiel o reproduzido na CMOCDE e evitar futuros litígios que vejam o seu objeto neste ponto.

⁸⁴ REIMER, Ekkehart, RUST, Alexander, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol 1, 4.ª ed, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2015, p.393.

⁸⁵ A tradução é nossa, da expressão “(...) in the ordinary course of that business.”, presente no art.º 5 n.º 6 da CMOCDE.

⁸⁶ OECD “Issues Arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention”, *OECD Model Tax convention on Income and on Capital*, Full Version 2014, R(19)-40.

⁸⁷ SILVA, Bruno, “The Independent Agent Exception”, in MAISTO, Guglielmo, *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, EC and International Tax Law Series Vol. 17, IBFD, 2019, p. 183.

4.3 - Posição de Alguns contratos face à possibilidade de constituírem EE

É importante, antes de mais, referir que nesta área vigora o princípio da substância sobre a forma, isto é, independentemente da designação que é dada ao contrato celebrado entre o agente e o principal, haverá sempre uma análise casuística com vista a determinar a existência ou não de um EE. Ainda assim, a forma do contrato pode indiciar o grau de independência do agente. Deste modo iremos de seguida analisar, brevemente, não só a agência, mas também alguns contratos afins e a sua posição neste instituto.

4.3.1 - Contrato de Agência

Como estudamos anteriormente, o contrato de agência pode ser celebrado de forma a dar ao agente mais ou menos poderes. Na esfera do nosso estudo a previsão mais importante é aquela presente no art.º 2 do DL 178/86, que contempla a possibilidade de o agente celebrar contratos em nome da outra parte.

Analisando primeiro um contrato de agência base. Nesta modalidade, o agente apenas promove a celebração de contratos entre o principal e o terceiro, não celebrando os contratos. Sendo certo que a autonomia é essencial neste tipo contratual, há uma série de fatores que indiciam que o agente será considerado dependente à luz da legislação referente ao EE. Desde logo irá preencher os requisitos previstos no art.º 5 CIRC, ao exercer um papel determinante para a celebração de contratos pela empresa. Os deveres previstos no DL 178/86 a que o agente está vinculado, nomeadamente a obrigação de respeitar instruções do principal, de fornecer informações e prestar contas⁸⁸ indicam nesse sentido. A possibilidade de existir uma obrigação de não concorrência⁸⁹ é um indício clássico de falta de independência.

Na eventualidade de ser acordada a agência com representação e possibilidade de o agente cobrar créditos, parece ser muito difícil que não se verifique a existência de um EE. Ainda que o alcance da representação possa variar⁹⁰, serão sempre celebrados contratos em nome do principal, preenchendo os requisitos da al. a) ponto i) do n.º 6 do

⁸⁸ art.º 7 DL 178/86.

⁸⁹ art.º 9 DL 178/86.

⁹⁰ art.º 2 n.º 1 DL 178/86.

art.º 5 do CIRC. Para além disso mantêm-se as obrigações associadas ao contrato de agência, pelo que entendemos ser difícil que se possa verificar a independência do agente.

4.3.1.1 - Decisão n.º 01/2013-T CAAD

Neste sentido, importa referir a decisão relativa ao processo n.º 01/2013-T do CAAD, em que o Tribunal Arbitral analisou a existência de um EE agência.

Neste processo deu-se como provado, entre outras coisas:

Que 95% do volume de negócio do agente era referente a prestações recebidas do principal;

que existia um vínculo de exclusividade entre o principal (sociedade panamiana) e o agente (sociedade portuguesa);

que o agente estava sujeito a instruções e controlo por parte do principal e o risco comercial era assumido pela sociedade representada;

o contrato de agência celebrado entre as partes previa a relação de exclusividade e que a sociedade nacional dispunha de poderes de representação, podendo assumir compromissos em nome e por conta da representada.

Com base nestes fatos, o tribunal determinou que existia uma dependência jurídica, fundamentando com o teor do contrato, principalmente com o facto de o agente estar sujeito ao controlo e instruções da sociedade panamiana. A dependência económica, verifica-se, não só pela relação de exclusividade existente e por praticamente todo o volume de negócio da sociedade portuguesa ser devido à prestação de serviços à sociedade estrangeira, bem como pelo facto de a agente apenas assumir os riscos relativos à sua atividade como agente e não pela atividade do principal.

Interessa ainda destacar que a requerente invocou que o facto de não existir uma CDT celebrada entre Portugal e o Panamá, há data dos factos, iria impedir a qualificação da agente como estabelecimento estável por erro sobre os pressupostos. Essa qualificação é fundamentada pelas normas constantes do CIRC, tal como a Autoridade Tributária (requerida) invocou e o tribunal aceitou. A CMOCDE, e seus comentários, servirão, neste contexto, como suporte interpretativo.

Concluindo, como se verifica neste processo, não basta a existência de um contrato de agência para concluir que existe um EE. É necessário um cuidado estudo do caso concreto, verificando mais do que o contrato celebrado, a realidade económica e jurídica que efetivamente se verifica.

4.3.1.2 - Contrato de Agência Marítima

É ainda importante referir que pode existir legislação específica relativamente ao contrato de agência em algumas áreas comerciais. Um desses exemplos é o DL n.º 264/2012 que regula o agente de navegação. Esta legislação especial é justificada pela complexidade e os requisitos que são necessários para a prática desta atividade. Deste modo, como presente no art.º 2 será considerado como agente de navegação a pessoa, coletiva ou singular, que em representação do armador ou transportador pratiquem os atos previstos no art.º 3. Entre estes atos incluem-se a execução e promoção de atos relacionados com a estadia dos navios que lhes estejam consignados, promover a celebração de contratos de transporte marítimo e atuar como mandatário do principal, podendo receber poderes amplos no que toca à receção de mercadorias e conhecimentos de carga. Esta atividade tem de ser registada junto do Instituto da Mobilidade e dos Transportes, I.P.⁹¹.

Uma das especificidades deste instrumento normativo face ao contrato de agência comum, prende-se com os deveres⁹² a que o agente está sujeito. Para além dos deveres esperados para a prática da sua atividade como dispor de meios para o exercício da sua atividade ou exercer as suas funções com diligência e defender os interesses do principal, há a obrigação de prestar uma garantia a favor da autoridade portuária, para assegurar o pagamento dos serviços prestados e cobrir danos face a clientes ou terceiros que possam ser da sua responsabilidade. Esta assunção de responsabilidade do agente, mostra que há um risco inerente à sua prática. Ainda que esteja a praticar atos por conta do principal, preenchendo os requisitos para que exista um EE, fazem-no no âmbito normal da sua atividade assumindo os riscos da mesma: serão responsabilizados diretamente se cometerem erros e irão responder por tarifas e encargos relativamente a serviços que

⁹¹ Pode ser consultado no site do IMT, IP a lista de agentes de navegação registados.

⁹² art.º 5 DL 264/2012

prestem. Acresce ainda o regime especial de coimas, previsto no art.º 20, a que estão sujeitos em função de eventuais violações da lei especial a que estão sujeitos.

Deste modo, o agente de navegação marítima, em princípio não será considerado como EE, sendo necessária, como em todas as situações deste tipo, uma avaliação do caso concreto.

De um ponto de vista económico, dado que os armadores e proprietários de navios atuam em múltiplos portos durante o ano, era altamente indesejável que a simples contratação de um agente para o representar num porto específico fosse passível de constituir EE⁹³.

4.3.2 - Contrato de Comissão

Uma figura afim ao agente que proporcionou muita controvérsia⁹⁴ na alteração mais recente à CMOCDE foi o comissário⁹⁵.

Desde logo, a ação 7 do BEPS tinha como um dos seus objetivos a prevenir a “prevenção de forma artificial da classificação como EE através de acordos de comissão e estratégias similares”⁹⁶. Os contratos de comissão foram identificados apenas como uma maneira de as empresas escaparem à tributação em países onde a sua atividade era suficiente para a justificar⁹⁷. No entanto esta asserção não nos parece a mais correta. Há vários motivos legítimos que justificam o recurso a uma estrutura de comissão,

⁹³ A este respeito vd. TAVARES, Tomás Maria Cantista de Castro, “O regime fiscal das empresas da marinha mercante nacional”, *CJT - Cadernos de justiça tributária*, nº 20, 2018, pp. 38-39.

⁹⁴ Podem-se consultar decisões jurisprudenciais com interpretações contrárias relativamente à possibilidade de um comissário ser considerado EE, na aplicação da norma antes das mudanças resultantes do projeto BEPS. Nesse sentido no acórdão França-Zimmer, o Supremo Tribunal Francês decidiu que os comissários não seriam qualificados como EE. Em sentido inverso, no processo Espanha-Dell, o Supremo espanhol antecipou a interpretação que agora está presente na CMOCDE. Para um estudo mais profundo sobre a jurisprudência nesta área vd. GARBARINO, Carlo, Permanent Establishment and the Beps Project (Action 7): Perspectives in Evolution, *INTERTAX*, vol. 47(4), 2019, pp. 376-381 e JIMÉNEZ, Adolfo, “The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?”, *Bulletin for International Taxation*, Agosto 2016, pp. 458-473.

⁹⁵ Sobre a estrutura num acordo de comissionista vd. EISENBEISS, Justus, "BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment", *INTERTAX*, Vol. 44, Issue 6, 2016, pp. 483-486.

⁹⁶ “Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through *commissionaire* arrangements and similar strategies” vd. OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, pp. 15-28.

⁹⁷ OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, p. 15.

nomeadamente motivos legais, de limitação administrativa ou simplesmente intenções de testar um novo mercado⁹⁸.

No nosso ordenamento jurídico o contrato de comissão, previsto no art.º 266 e seguintes do Código Comercial, ocorre “quando o mandatário executa o mandato mercantil, sem menção ou alusão alguma ao mandante, contratando por si em seu nome, como principal e único contraente.”. O art.º 231 define mandato mercantil, ocorrendo quando “alguma pessoa se encarrega de praticar um ou mais atos de comércio por mandato de outrem”. O comissário irá celebrar contratos no interesse e por conta do comitente, mas no seu próprio nome. O mandatário pratica atos em nome, no interesse e por conta do mandante, tratando-se de um mandato com representação⁹⁹. A comissão é um mandato sem representação¹⁰⁰. O regime da comissão é norma especial relativamente ao regime do mandato mercantil¹⁰¹.

Este tipo contratual contrasta em alguns aspetos com a agência. Enquanto na agência a ação do agente se traduz na prática de atos materiais¹⁰², na comissão, praticam-se atos jurídicos¹⁰³. Outra grande diferença, presente no art.º 232 do Código Comercial é o facto de o mandatário ser remunerado independentemente do resultado do seu trabalho, ao contrário do agente.

Como já referido, o comissário contrata em nome próprio, não sendo necessário, qualquer tipo de alusão ao mandante na celebração dos contratos entre o comissário e terceiros. O mais normal é o terceiro nem ter conhecimento da relação entre o comissário e o comitente¹⁰⁴. Nestes negócios há duas relações separadas: a relação interna entre o comissário e o comitente e a relação externa entre o comissário e o terceiro. Não há qualquer tipo de relação jurídica entre o comitente e o terceiro.

⁹⁸ HOOR, Oliver & O'DONNELL, Keith, “BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create a Taxable Nexus”, *Tax Notes International*, Vol. 78, 2015, p. 931.

⁹⁹ MONTEIRO, António Pinto, *Contratos de distribuição comercial: Relatório*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 100.

¹⁰⁰ cfr. art.º 1180 do Código Civil e ASCENSÃO, José de Oliveira, *Direito Comercial*, Volume 1, Lisboa, 1994, p. 235.

¹⁰¹ art.º 267 do Código Comercial.

¹⁰² Se existir autorização para o agente celebrar contratos, esta atividade é apenas acessória, complementando a promoção de negócios.

¹⁰³ MONTEIRO, António Pinto, *Contratos de distribuição comercial: Relatório*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 98.

¹⁰⁴ VASCONCELOS, Pedro Pais de & VASCONCELOS, Pedro Leitão Pais de, *Direito Comercial*, Vol I, 2.ª ed, Coimbra, Almedina, 2020, p. 224.

Em princípio, o comissário não garante ao comitente o cumprimento do contrato pelo terceiro, mas tal poderá ficar convencionado. Quando o comissário assume este risco, garantindo o terceiro, está a demonstrar a sua independência perante o comitente. O comissário terá direito a ser remunerado se for convencionado que responderá pelo incumprimento do terceiro¹⁰⁵.

O risco que o comissário pode assumir, no entanto, limita-se ao incumprimento do terceiro. Os lucros dos negócios celebrados, assim como o inventário, irão pertencer ao comitente¹⁰⁶.

Analisando a norma constante no CIRC e na CMOCDE, os comissários irão ser considerados como um EE da empresa estrangeira. Apesar de celebrarem os contratos em nome próprio, estarão a vincular a empresa, cumprindo a previsão do art.º 6 al. a) do CIRC. Essa mesma opinião está expressamente plasmada nos Comentários¹⁰⁷.

Não podem ser considerados agentes independentes, nos termos legais, porque assumem um risco reduzido no contrato, ainda que conduzam a sua atividade de maneira autónoma.

De acordo com a norma atual, um comissário só não irá constituir um EE se exercer uma atividade de carácter auxiliar ou preparatório, tais como as mencionadas no n.º 8 do art.º 5.

Como referimos anteriormente, há motivos legítimos para uma empresa exercer a sua atividade através de um comissário em determinado Estado. Esta presunção quase automática de que a estrutura comissionista tem apenas como fim evitar a tributação no estado onde o comissário atua, mesmo que se respeite o princípio de *arm's length* parece-nos abusiva¹⁰⁸. Uma abordagem alternativa defendida por PLEIJSIER seria uma análise às razões que levam à celebração do contrato de comissão. No caso de existirem razões válidas, a empresa poderia exercer a sua atividade sem que se verificasse um EE. Esta visão alternativa parece-nos mais adequada ao espírito da norma, identificando as

¹⁰⁵ art.º 269 §2 do Código Comercial.

¹⁰⁶ PLEIJSIER, Arthur, “The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?”, *INTERTAX*, Vol. 43 Issue 2, 2015, p. 152.

¹⁰⁷ § 91-92 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

¹⁰⁸ No mesmo sentido vd. HOOR, Oliver & O'DONNELL, Keith, “BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create a Taxable Nexus”, *Tax Notes International*, Vol. 78, 2015, p. 931 e PLEIJSIER, Arthur, “The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?”, *INTERTAX*, Vol. 43 Issue 2, 2015, p. 153.

empresas que apenas pretendem escapar à tributação. No entanto, na prática poderá ser de difícil aplicação e poderia levar a litígios entre a Autoridade Tributária e as empresas na classificação da motivação do contrato de comissão. Para além disso, haveria uma motivação da Autoridade Tributária considerar sempre que existia sempre EE, na ânsia de tributar e garantir mais receita para o Estado.

4.4 - Opções para evitar a classificação como EE

4.4.1 - Concessão

Apesar da lei ter um âmbito alargado no que é considerado um EE agência, ainda há forma de as empresas estruturarem a sua atividade de modo a evitar a tributação.

Uma das formas é assumir um contrato de concessão¹⁰⁹. Nestes casos, as partes serão nomeadas como concedente (principal) e concessionário (agente). Este é um tipo contratual usado frequentemente no nosso ordenamento¹¹⁰. Trata-se de um contrato semelhante à agência, mas o concessionário atua em seu nome e por conta própria. Nestes contratos o concessionário adquire a mercadoria e depois revende-a a terceiros. É ele que assume o risco da comercialização. Apesar de o concessionário estar, em regra, sujeito a obedecer à política comercial do concedente trata-se claramente, nos efeitos do art.º 5 do CIRC de um agente independente. Ao assumir celebrar os negócios em seu próprio nome e assumir o risco empresarial dos mesmos demonstra a sua independência económica em relação ao concedente. Ainda que esteja sujeito a algumas condições por parte do concedente e a assumir algumas obrigações em relação a este¹¹¹, irá organizar o seu negócio da maneira que achar mais conveniente, não estando sujeito a ordens extensas dadas pelo concedente nesta área.

Como tal, um concessionário, não deverá ser considerado como um EE da empresa a que adquire os produtos que irá distribuir, através da revenda¹¹².

¹⁰⁹ MONTEIRO, António Pinto, *Contratos de distribuição comercial: Relatório*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 105-116; VASCONCELOS, Pedro Pais de & VASCONCELOS, Pedro Leitão Pais, *Direito Comercial*, Vol I, 2.ª ed, Coimbra, Almedina, 2020, p. 233-238 e CORDEIRO, António Menezes, *Manual de Direito Comercial*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2007, pp. 673-681.

¹¹⁰ MONTEIRO, António Pinto, *Contratos de distribuição comercial: Relatório*, Coimbra, Almedina, 2002, p. 105.

¹¹¹ Por exemplo garantir aos clientes um serviço de assistência pós-venda profissional.

¹¹² Neste mesmo sentido vd. GARBARINO, Carlo, Permanent Establishment and the Beps Project (Action 7): Perspectives in Evolution, *INTERTAX*, vol. 47(4), 2019, p.376.

4.4.2 - Limited Risk Distributor

A nível internacional, de modo a escapar ao escopo do EE, empresas que utilizavam modelos de comissão, alteraram a sua estrutura passando a recorrer a LRD – *Limited Risk Distributor*. Esta figura, semelhante ao concessionário, funciona como um revendedor, adquirindo a propriedade dos bens. Eventualmente, a empresa pode assumir encargos da atividade deste distribuidor e mesmo saldar dívidas deste e recomprar inventário. Devem-se respeitar as regras dos preços de transferência nesta modalidade contratual, sendo o distribuidor remunerado mediante o volume de negócio que produzir e as tarefas que tiver a seu encargo. Ao contrário do contrato de concessão, nestes casos a empresa poderá, dependendo do acordado entre as partes, assumir um risco elevado.

Relativamente a esta figura diz PLEIJSIER “The determination of allocable taxable profits should be based on functions and risks, but only if functions are really performed with the appropriate substance and the risks are also actually managed in the correct legal entity with the appropriate substance.”¹¹³. Também nestes casos é necessária uma análise à realidade económica factual, mas em princípio, não irá constituir EE, sendo que a OCDE considera que questões relativamente a este instituto são resolvidas com recurso às regras de preço de transferência.

¹¹³ PLEIJSIER, Arthur, “The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?”, *INTERTAX*, Vol. 43 Issue 2, 2015, p. 152.

5 - Nota sobre o *e-commerce* e o EE Agência

A economia digital, que nos últimos anos tem tomado uma importância enorme no contexto mundial, tem criado vários desafios no âmbito do EE. Nesta modalidade há a possibilidade de desmaterializar a prestação de bens e serviços e de ter como clientes pessoas localizadas em qualquer parte do globo. Não pretendemos nesta pequena nota fazer um estudo aprofundado sobre este tema, dado que seria necessária uma dissertação para o fazer, mas apenas referir em que termos se pode ligar ao EE do tipo agência.

A OCDE colocou a hipótese de considerar o ISP¹¹⁴ uma figura passível de constituir um EE agência¹¹⁵. Procurou-se encontrar um elemento pessoal, que está inerente a este conceito, considerando-se que o ISP era “o elemento pessoal central existente na ligação entre a realidade virtual da empresa (...) e a realidade física, uma vez ser esse agente tecnológico aquele que permite, garante e apoia a empresa no acesso ao universo digital.”¹¹⁶.

No entanto esta hipótese foi recusada. Apesar do ISP se configurar como uma pessoa passível de constituir EE, em regra, não irá atuar com os poderes previstos para a qualificação como agente dependente. A atividade do ISP limita-se à posse e gestão de servidores onde poderão estar alojados os *sites* através da qual a empresa exerce a sua atividade. Por norma, prestam estes serviços a mais do que uma empresa no âmbito normal da sua atividade, pelo que no limite, seriam agentes independentes autónomos da empresa. Acresce ainda o facto de o serviço prestado pelo ISP ser considerado como uma atividade auxiliar ou preparatória¹¹⁷.

É também rejeitado que um *website* possa gerar um EE agência. Não só não constitui uma presença física, como também não pode ser considerado uma pessoa para a aplicação da norma.

Concluindo, a OCDE admite a existência de um EE neste domínio, apenas quando existir uma presença física. Identificou-se o elo de ligação entre a realidade digital e a realidade física, determinando-se o material informático como referência fundamental¹¹⁸,

¹¹⁴ *Internet Service Provider* – fornecedor de serviço de internet.

¹¹⁵ § 131 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

¹¹⁶ PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019, p. 339-340.

¹¹⁷ § 128 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

¹¹⁸ § 125 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

pelo que apenas um servidor pode constituir um EE. É necessário preencher os requisitos no art.º 5, ou seja, o servidor tem de estar situado no local durante o intervalo temporal necessário e nesse local a empresa tem de exercer a sua atividade através do equipamento, dispensando uma presença pessoal¹¹⁹. A utilização do servidor tem de ser destinada ao exercício de atividades fundamentais, não podem ser atividades preparatórias ou auxiliares¹²⁰¹²¹.

Este entendimento da OCDE é motivado por razões de segurança e certeza jurídica, não podendo o contribuinte criar um EE sem que tenha noção de tal irá acontecer.

De destacar que a OCDE tem vindo a rejeitar a criação de outras soluções para o comércio eletrónico, ainda que as atuais regras de tributação se revelem incapazes de se aplicarem de forma efetiva¹²².

¹¹⁹ §127 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

¹²⁰ §128, 130-131 Comentário ao art.º 5 CMOCDE.

¹²¹ PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019, p.339.

¹²² Para um estudo sobre esta temática e propostas alternativas às atualmente em vigor vd. PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019, pp. 341-353.

Conclusão

O Estabelecimento Estável, é um conceito determinante no plano internacional de tributação. É através deste instituto que se determina se uma empresa não residente pode ser tributada. Para isso aplicam-se os três testes estudados.

Os requisitos para determinar a presença de um Estabelecimento Estável estão presentes, não só na lei nacional, mas também nos tratados de prevenção da dupla tributação celebrados entre os Estados.

Neste plano, o teste do Estabelecimento Estável Agência surge como aquele que poderá criar mais polémica. Desde logo, não é obrigatória a celebração de um contrato de agência propriamente dito entre a empresa e a pessoa que atuará no país estrangeiro. Esta relação pode assumir outros tipos contratuais, ou mesmo nenhum. É necessária sempre uma análise casuística no caso concreto, de modo a se verificar em primeiro lugar se o agente em causa é dependente, e caso seja, se as suas ações são passíveis de preencher os pressupostos previstos. Deste modo, realidades semelhantes, podem ser tratadas neste âmbito de forma diferente, podendo a empresa ser tributada ou não no estado da fonte pelos rendimentos aí gerados.

No nosso estudo, consideramos que a norma atual vai além do que seria desejável, nomeadamente na questão dos comissários, prejudicando os interesses económicos das sociedades, mas indo ao encontro dos interesses dos Estados que podem tributar um rendimento superior.

Na nossa opinião seria benéfico criar uma denominação, tanto a nível nacional como, principalmente, internacional, para a figura do agente no conceito de Estabelecimento Estável. Se houvesse uma norma que determinasse, à partida, quais os representantes passíveis de preencher os requisitos, independentemente da legislação interna, haveria uma prática mais uniforme em todos os estados, que levaria a maior certeza jurídica.

É essencial uma ação profissional e rigorosa da Autoridade Tributária na análise aos agentes e na sua classificação como agentes dependentes. Não pode o desejo a tributar um valor maior e arrecadar maior receita para o Estado sobrepor-se ao cumprimento das normas jurídicas. É cada vez mais fundamental a atenção das empresas ao estruturar a sua atividade para garantir que não constituem Estabelecimento Estável, dado que as normas estão a evoluir no sentido de ampliar os cenários em que isso acontece. É ainda importante

que os tribunais deem uma resposta a eventuais litígios entre a Autoridade Tributária e as empresas relativamente a esta classificação.

Bibliografia

ABREU, José Carlos, *A tributação dos estabelecimentos estáveis*, Vida Económica, 2012

ANTUNES, José Engrácia, *Direito das sociedades: Parte Geral*. 8ª ed., Porto, 2018

Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status through *commissionaire* arrangements and similar strategies” vd. OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

ASCENSÃO, José de Oliveira, *Direito Comercial*, Volume 1, Lisboa, 1994

BLESSING, Peter, “Concluding Contracts and Playing the Principal Role in Concluding Contracts, in MAISTO, Guglielmo, *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, EC and International Tax Law Series Vol. 17, IBFD, 2019

CORDEIRO, António Menezes, “O contrato de agência e boa-fé”, *Revista de Direito Civil*, Ano 1, nº. 4, 2016

CORDEIRO, António Menezes, *Manual de Direito Comercial*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2007

COSTA, Paulo Nogueira & MACHADO, Jónatas, *Manual de direito fiscal: perspetiva multinível*, Coimbra, Almedina, 2016

COURINHA, Gustavo Lopes, *A Residência no Direito Internacional Fiscal: do Abuso Subjetivo de Convenções*, Coimbra, Almedina, 2010

DE WILDE, Maarten Floris, “Lowering the Permanent Establishment Threshold via the Anti-BEPS Convention: Much Ado About Nothing?”, *INTERTAX*, Vol. 45, Issue 8 & 9, 2017

DOURADO, Ana Paula, *Governança Fiscal Global*, 2ª ed., Coimbra, Almedina, 2018

EISENBEISS, Justus, "BEPS Action 7: Evaluation of the Agency Permanent Establishment", *INTERTAX*, Vol. 44, Issue 6, 2016

FEUERSTEIN, David, *The Agency Permanent Establishment*, in <https://www.lindeverlag.at/buch/permanent-establishments-in-international-and-eu-tax-law-4606/b/leseprobe/B03448.pdf>

GARBARINO, Carlo, Permanent Establishment and the Beps Project (Action 7): Perspectives in Evolution, *INTERTAX*, vol. 47(4), 2019

HOOR, Oliver & O'DONNELL, Keith, "BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create a Taxable Nexus", *Tax Notes International*, Vol. 78, 2015

JIMÉNEZ, Adolfo, "The Spanish Position on the Concept of a Permanent Establishment: Anticipating BEPS, beyond BEPS or Simply a Wrong Interpretation of Article 5 of the OECD Model?", *Bulletin for International Taxation*, Agosto 2016

MACHADO, João Baptista, *Introdução ao Direito e ao Discurso Legitimador*, 20ª reimpressão, Coimbra, Almedina, 2012

MONTEIRO, António Pinto, *Contrato de agência: anotação ao Decreto-Lei n.º 178/86 de 3 de Julho*, 8ª ed., Coimbra, Almedina, 2017

MONTEIRO, António Pinto, *Contratos de distribuição comercial: Relatório*, Coimbra, Almedina, 2002

NABAIS, José Casalta, *Direito Fiscal*, 10ª ed., Coimbra, Almedina, 2017

OECD "Issues Arising under Article 5 (Permanent Establishment) of the Model Tax Convention", *OECD Model Tax convention on Income and on Capital*, Full Version 2014, R(19)-40

OECD, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris

PEREIRA, Paula Rosado, *Princípios do Direito Fiscal Internacional: do paradigma clássico ao direito fiscal europeu*, Coimbra, Almedina, 2010

PERSICO, Giuseppe, “Agency Permanent Establishment under Article 5 of the OECD Model Convention”, *INTERTAX*, Vol. 27 Issue 2, 2000

PIRES, Rita Calçada, *Manual de Direito Internacional Fiscal*, Reimpressão, Coimbra, Almedina, 2019

PLEIJSER, Arthur, *The Agency Permanent Establishment*, Maastricht, 2000

PLEIJSIER, Arthur, “The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?”, *INTERTAX*, Vol. 43 Issue 2, 2015

PLEIJSIER, Arthur, “The Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status: A Reaction to the BEPS Action 7 Final Report”, *International Transfer Pricing Journal* Novembro/Dezembro 2016

RAMALHO, Maria do Rosário Palma, *Direito do trabalho. Parte II – Situações laborais individuais*, 6.^a ed., Coimbra, Almedina, 2016

REIMER, Ekkehart, RUST, Alexander, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*, Vol 1, 4.^a ed, Alphen aan den Rijn, Wolters Kluwer, 2015

RIBEIRO, João Sérgio, *Tributação presuntiva do rendimento: um contributo para reequacionar os métodos indirectos de determinação da matéria tributável*, Coimbra, Almedina, 2010

SILVA, Bruno, “The Independent Agent Exception”, in MAISTO, Guglielmo, *New Trends in the Definition of Permanent Establishment, EC and International Tax Law Series Vol. 17*, IBFD, 2019

SOUSA, Ricardo Quelhas (2016) – A Ação 7 do BEPS: Questões Pendentes em Matéria de Estabelecimentos Estáveis, Tese de Mestrado em Direito Fiscal, Escola de Direito da Universidade Católica Portuguesa – Centro Regional do Porto

TAVARES, Tomás Maria Cantista de Castro, “O regime fiscal das empresas da marinha mercante nacional”, *CJT - Cadernos de justiça tributária*, nº 20, 2018

TILLINGHAST, David, *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Vol. 1 of Conflict of norms in international tax law series, ed. Sjoerd Douma & Frank Engelen, IBFD, 2008

VARELA, Antunes, *Das obrigações em Geral*, 10.^a ed, 13.^a reimp., Coimbra, Almedina, 2016

VASCONCELOS, Pedro Pais de & VASCONCELOS, Pedro Leitão Pais de, *Direito Comercial*, Vol I, 2.^a ed, Coimbra, Almedina, 2020

VASQUES, Sérgio, *Manual de Direito Fiscal*, Coimbra, Almedina, 2015

WALKER, Benjamin, *The evolution of the Agency Permanent Establishment Concept*, in <https://www.business.unsw.edu.au/About-Site/Schools-Site/Taxation-Business-Law-Site/Documents/40-Walker-ATTA2018.pdf>

XAVIER, Alberto, *Direito Tributário Internacional*, 2^a Ed., Coimbra, Almedina, 2014

Jurisprudência

Espanha-Dell – Processo n.º 1475/2016, de 20-06-2016 – Tribunal Supremo

França-Zimmer – Processo n.º 304715 e 308525, de 31-03-2010 - Conseil d'Etat

Processo Arbitral n.º 01/2013-T, de 14-05-2014 – Centro de Arbitragem
Administrativa