

UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA | PORTO

FACULDADE DE DIREITO

2.º CICLO DE ESTUDOS EM DIREITO



O Estabelecimento Estável e o Comércio Electrónico

Dissertação de Segundo Ciclo de Estudos de Bolonha

Realizada por:

Cátia Sofia da Rocha Bastos, N.º 345011005,

Sob a orientação do Professor Doutor João Sérgio Ribeiro

Porto

Maio de 2013

ÍNDICE

| | |
|----------------------------------------------------------------------------------------------------------|----|
| INTRODUÇÃO..... | 5 |
| 1. CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL. CONSIDERAÇÕES GERAIS. | 7 |
| 2. O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE. | 9 |
| 2.1 Estabelecimento Estável Instalação Física | 10 |
| 2.2 Lista Positiva de Potenciais Estabelecimentos Estáveis Físicos | 13 |
| 2.3 Estabelecimento Estável Projecto..... | 14 |
| 2.4 Lista de Excepções ao Conceito de Estabelecimento Estável | 15 |
| 2.5 Estabelecimento Estável Agência..... | 16 |
| 2.6 Situação dos Grupos de Sociedades | 17 |
| 3. O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NO DIREITO TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS..... | 18 |
| 4. COMÉRCIO ELECTRÓNICO. | 20 |
| 4.1. CONCEITO. CONSIDERAÇÕES GERAIS. | 20 |
| 4.2. EROÇÃO DO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NO COMÉRCIO ELECTRÓNICO. | 26 |
| 5. O PROBLEMA DOS ELEMENTOS DE CONEXÃO..... | 34 |
| 6. SOLUÇÕES POSSÍVEIS PARA A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELECTRÓNICO EM ALTERNATIVA ÀS ACTUAIS REGRAS..... | 41 |
| 7. CONCLUSÕES..... | 46 |
| BIBLIOGRAFIA | 47 |

RESUMO

Vivendo nós num mundo globalizado, e onde as novas tecnologias ocupam um lugar de destaque no nosso quotidiano, pareceu-nos importante analisar com mais detalhe este fenómeno do comércio electrónico, sobretudo no que se refere à tributação do comércio electrónico utilizando o conceito actual de estabelecimento estável, tal qual como está desenhado na Convenção Modelo da OCDE.

Uma questão que pretendemos ver respondida, ou à qual tentamos dar uma solução, é se o actual conceito de estabelecimento estável se adapta a esta nova realidade virtual.

Vamos assim, analisar estes dois conceitos, estabelecimento estável e comércio electrónico e ver se é possível conectá-los, ou seja, se se adaptam um ao outro, tal como nos são apresentados.

Palavras-chave: estabelecimento estável; comércio electrónico; novas tecnologias; rendimento; empresas; tributação

ABSTRACT

We live in a globalized world, where new technologies occupy a prominent place in our everyday lives, it seemed important to examine in more detail the phenomenon of electronic commerce, especially with regard to the taxation of electronic commerce using the current concept of permanent establishment, the way it is embodied and designed in the OECD Model Convention.

One question we want to see answered or to which we try to give a solution, is whether the current concept of permanent establishment adapts to this new virtual reality.

Let us therefore examine these two concepts, permanent establishment and electronic commerce and see if we can connect them, i.e., if adapted to each other, as we are presented.

Keywords: permanent establishment; electronic commerce; new technologies; income; companies; taxation

INTRODUÇÃO

Quando confrontada com a necessidade de elaborar a dissertação de mestrado na área do Direito Fiscal, muitas foram as hesitações quanto ao tema a escolher. Acabei por optar por um tema que, embora já tenha sido discutido por vários autores, não deixa de suscitar ainda muitas questões à sua volta. Refiro-me, concretamente, ao Conceito de Estabelecimento Estável no âmbito do Comércio Electrónico.

Ao realizar esta investigação, não se visou esgotar a problemática que o conceito engloba, ao nível da tributação, mas antes levantar e analisar algumas questões, num plano mais geral. Recorremos para isso ao exemplo do comércio electrónico, no sentido de apresentar algumas soluções para tal problemática.

O Estabelecimento Estável das empresas é um elemento central na determinação dos direitos de tributação nos tratados tributários, e é utilizado para determinar se existe suficiente presença de uma empresa num país para justificar a tributação. Este conceito encontra-se consagrado no artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, artigo que determina ainda quais os requisitos necessários para que se possa estar perante um Estabelecimento Estável.

O conceito de Estabelecimento Estável cruza-se com a questão do Comércio Electrónico, desde logo porque a evolução da economia e das novas tecnologias tanto a nível nacional como internacional e o facto como se desenvolvem as trocas comerciais desde sempre implicou a internacionalização de empresas. Tal fenómeno levou a que empresas nacionais de um Estado se estabelecessem noutro Estado, aí obtendo rendimento.

Assim, tais rendimentos são vistos como fonte de receita tributária para os Estados onde são gerados e nesse âmbito começaram a ser objecto de tributação.

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

Nesse sentido, consideramos importante analisar o conceito de Estabelecimento Estável, tendo em conta a posição de vários autores, e analisar a definição dada pela Convenção Modelo OCDE, e ainda como o conceito é tratado pelo nosso ordenamento jurídico fiscal.

Com esta dissertação pretende-se alcançar um conhecimento sobre a noção de estabelecimento estável que nos permita identificar este conceito e assim saber se os rendimentos originados no âmbito do comércio electrónico podem ser tributados através de um estabelecimento estável.

Assim sendo, a estrutura deste trabalho é a seguinte: numa primeira parte abordaremos o conceito de estabelecimento estável nas várias perspectivas, numa segunda parte vamos analisar o conceito de comércio electrónico e ver de que forma este pode estar relacionado ou não com o primeiro, ou seja, se os rendimentos obtidos através do comércio electrónico podem ser tributados através de um estabelecimento estável, por último apresentaremos algumas soluções para tentar solucionar a problemática que existe quanto à tributação do comércio electrónico através da utilização da figura do estabelecimento estável.

1. CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL. CONSIDERAÇÕES GERAIS.

O estabelecimento estável é em conceito fundamental que nos permite aferir se existe, ou não, a presença suficiente de uma empresa ou de uma outra pessoa colectiva num determinado Estado, diferente daquele onde é residente, e que o primeiro admita que aí ocorra a sua tributação. Logo é um conceito muito importante no âmbito do Direito Internacional Fiscal, tal conceito surgiu no século XIX na legislação comercial prussiana, pode dizer-se que teve como principal objectivo impedir a dupla tributação entre os municípios prussianos e, mais tarde, entre os Estados germânicos. A primeira aplicação internacional de tal conceito parece ter ocorrido no tratado sobre dupla tributação entre a Prússia e a Saxónia em 1869, sendo que também foi aplicada no tratado entre a Prússia e a Áustria-Hungria em 1899.

O conceito foi sofrendo várias adaptações, nunca se chegando a um consenso entre os vários Estados, até que em 1963 o conceito veio a ter unanimidade entre os países da OCDE e passou a estar incluído no artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, tal texto não se modificou substancialmente com a versão de 1977, apesar das actualizações constantes que os comentários ao artigo foram sofrendo.¹

O conceito de estabelecimento estável não se confunde com os conceitos como o de empresa, sociedade, comerciante, residência ou outros dentro desta temática. É um conceito muito particular que se constrói tendo em conta um determinado número de condições que variam de modelo para modelo e de acordo com o conceito adoptado por cada um dos países na sua legislação interna e nas negociações internacionais.

Sendo o objectivo principal deste trabalho superar os desafios que têm sido colocados no âmbito do conceito de estabelecimento estável conjugado com comércio electrónico e tentar apurar a responsabilidade tributária das empresas que obtêm rendimentos originados neste tipo de transações económicas, é importante começar por analisar o conceito de estabelecimento estável tal como ele é visto actualmente.

É importante referir, que os desafios que o conceito de estabelecimento estável suscita não derivam do surgimento do comércio electrónico, tais desafios já existiam, e derivam sim do próprio conceito em si e dos critérios utilizados para aferir se existe ou

¹ Cfr. GUIMARÃES, Vasco Branco – *O Conceito De Estabelecimento Estável e o Comércio Electrónico*. Colóquio “Os efeitos da globalização na tributação do rendimento e da despesa”. 12 e 13 de Julho de 2000. Administração Geral Tributária – Centro de estudos e apoio às políticas tributárias, pág. 159 e ss.

não estabelecimento estável, contudo esta nova realidade de comércio veio adensar tais questões relacionadas com tal fenómeno.

Assim sendo, vamos analisar em primeiro lugar as questões gerais de interpretação da própria definição e depois em sede própria, de acordo com a estrutura do trabalho, as dificuldades que o comércio electrónico suscitou.

A presença de estabelecimento estável pode ocorrer pela existência, por um lado, do estabelecimento estável real e, por outro, do estabelecimento estável pessoal. Em relação ao estabelecimento estável real, este decorre da presença de uma instalação fixa. No que concerne ao estabelecimento estável pessoal, este resulta da representação através de um agente dependente, ou seja, de uma pessoa.²

² XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*. 2.^a Edição Actualizada, Março 2007, Almedina, pág. 311 e ss.

2. O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NA CONVENÇÃO MODELO DA OCDE.

Depois do surgimento do conceito de Estabelecimento Estável, em meados do século XX, segundo ALBERTO XAVIER a doutrina criou duas tendências para a definição de tal conceito: a *teoria da realização*, defendida por CARROLL, para o qual só seriam estabelecimentos estáveis, as instalações que adquirem ou realizam, directamente um lucro, tendo portanto um carácter imediatamente produtivo; e a *teoria da pertença económica*, sustentada por EHRENZWEIG e MICHEL, para a qual bastaria, para a existência de um estabelecimento estável, que as instalações se inserissem na economia de um país, independentemente do seu carácter imediatamente produtivo.³

Assim, importa referir qua as convenções sobre a dupla tributação por nós adoptadas que seguem a estrutura do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, elegem a teoria da pertença económica, fazendo a ressalva que também lhe encaixam algumas limitações próprias da teoria da realização.

Posto este pequeno intróito, importa começarmos a tratar a análise do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, no qual está plasmada a definição geral de estabelecimento estável⁴ nos seguintes termos: «para efeitos da presente Convenção, a expressão “estabelecimento estável” significa uma instalação fixa, através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua actividade». Tal conceito tem como escopo principal a representação de uma determinada actividade comercial de um sujeito passivo num Estado diferente daquele onde tal sujeito passivo é residente.

O artigo em análise divide-se em sete pontos. O primeiro ponto prevê uma regra geral para a definição de estabelecimento estável, a qual vários autores denominam como “*Estabelecimento Estável Instalação Física*”. O número 2 do artigo 5.º enumera uma lista de exemplos de locais que poderão constituir um estabelecimento estável, é designada como lista positiva. O número três prevê o “*Estabelecimento Estável*

³ XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*. 2.ª Edição Actualizada, Março 2007, Almedina, pág. 337.

⁴ Cfr. ONDARZA, José António Rodriguez – *Algunas consideraciones sobre la fiscalidade directa del comercio electrónico y líneas de reforma*. Universidad Complutense de Madrid pág. 251 e ss; LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Estudos de Direito Fiscal*. Almedina, Vol. II, 2005, pág. 137 e ss; SKAAR, Arvid – *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*. Intertax. Volume 28. Issue 5. 2000 pág. 188 e ss; PIRES, Rita Calçada – *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico* – Desvendar mitos e construir realidades, Almedina, 2011, Teses de Doutoramento pág. 236 e ss.

Projecto”, onde se analisa o caso particular da cláusula do estaleiro de construção. No número 4 à semelhança do que acontece com o número 2 onde se prevê uma lista positiva, no caso do número quatro prevê-se as excepções para as noções de estabelecimento estável previstas nos números um a cinco do artigo 5.º, daí poder afirmar-se que para além da lista positiva do n.º 2 existem também uma lista negativa no n.º 4. Os números 5 e 6 dispõem sobre uma outra noção de estabelecimento estável, o “*Estabelecimento Estável Agência*”. Por último o número 7, que prevê que uma subsidiária não constitui um estabelecimento estável da sociedade mãe e ao contrário também não.⁵

2.1 Estabelecimento Estável Instalação Física

Tendo como ponto de partida a definição desenvolvida pela Convenção Modelo da OCDE, no artigo 5.º o seu n.º 1 transmite-nos a regra geral para aferirmos a existência ou não de um estabelecimento estável, assim como já referimos, um estabelecimento estável é uma instalação fixa através da qual a empresa exerce toda ou parte da sua actividade, daqui depreendemos que neste primeiro critério são exigidos o preenchimento de três requisitos cumulativos para estarmos na presença de um estabelecimento estável:⁶

- I. **A existência de uma instalação**, isto é, a existência de um local de negócios, entendido como sendo o local ou bens ao dispor da empresa para a prossecução da sua actividade. Neste caso a referência a instalação é entendida como uma presença física e, nalguns casos, pela presença de maquinaria e equipamentos num determinado local específico;

⁵ Cfr. PIRES, Rita Calçada – *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico* – Desvendar mitos e construir realidades, Almedina, 2011, Teses de Doutoramento, pág. 236 e ss; RIBEIRO, João Sérgio – *Tributação Presuntiva do Rendimento* – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável, Almedina, 2010, Teses de Doutoramento, pág. 441 e ss.

⁶ Cfr. MESQUITA, Maria Margarida Cordeiro - *As Convenções sobre Dupla Tributação* - Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal nº 179, Centro de Estudos Fiscais, Ministério das Finanças, Lisboa, 1998, pág. 104.

- II. **A instalação deve ser fixa**, ou seja, deve ser estabelecida num local determinado geograficamente, com um certo grau de permanência sob o ponto de vista temporal;
- III. É necessário, que **através desta instalação fixa, seja executada total ou parcialmente uma ou várias actividades da empresa**, o que significa que o pessoal que faz parte da empresa e dela depende, normalmente, exerce a actividade da empresa no Estado onde se encontra a instalação física.⁷

Posto isto, podemos acautelar para que a delimitação destes requisitos nem sempre é de fácil análise, por isso vamos analisar cada um deles mais detalhadamente.

Todavia, no que respeita ao primeiro requisito, instalação consiste num local ou material, e em alguns casos também se permite a sua verificação com a existência de máquinas e equipamentos, tal como refere o § 2 do comentário ao artigo 5.º, podendo até, a instalação física estar localizada nas instalações de outra empresa, como também é referido no comentário. É ainda relevante, na sequência do que já foi dito, ter em conta que não se exige um direito jurídico formal sobre a instalação, ou seja, não importa se a empresa é ou não proprietária ou locatária do local, do equipamento ou maquinaria a partir do qual desenvolve a sua actividade.

Neste requisito o que nos parece mais importante realçar é a verificação do controlo efectivo do espaço, e assim também se evita a manipulação dos dados pelos contribuintes com o intuito de fuga aos impostos. O que nos parece que a Convenção Modelo da OCDE pretende é que os elementos materiais prevaleçam sobre os elementos formais, por isso revelam mais os factos materiais, assim para haver instalação tem que haver elementos de disposição, de controlo e de efectiva ligação à actividade desenvolvida.

⁷ Skaar, criou uma hierarquia de testes que podem ser feitos para determinar a existência de todos os elementos exigidos por existir um estabelecimento estável por natureza, aquilo que o autor designa por *Basic Rule*. O autor entende que o primeiro teste que devemos efectuar deve ser o teste do lugar do negócio de modo a verificar a presença do elemento objectivo do Estabelecimento Estável. Aqui avalia-se a existência de presença física, bem como a existência de fixidez. Em seguida é o elemento subjectivo a ser analisado, através do teste do direito de uso, *right of use*. Testa-se o conceito, o âmbito e a função do direito de uso, procurando a existência ou não do domínio do local de negócios, assim como se investiga o aspecto temporal, averiguando o grau de permanência. Por fim, o terceiro teste, o teste da actividade de negócio, *business activity*, onde se indaga o afastamento ou não das actividades preparatórias e auxiliares, valorizando-se as funções essenciais e fundamentais para o negócio, a par da análise sobre qual a ligação da actividade desenvolvida em face do lugar de negócios.

Quanto ao segundo requisito, a fixidez da instalação, prende-se com a necessidade de a instalação estar estabelecida num local determinado, com um certo grau de permanência, e quando nos referimos aqui a permanência, temos duas vertentes: a permanência geográfica, que nos mostra que deve existir uma ligação entre a instalação física e um determinado espaço geográfico e a permanência temporal, ou seja, também é exigida a permanência durante um período de tempo considerável. Quando fazemos referência a um ponto geográfico não queremos com isto dizer que a instalação tem que ter uma ligação ao solo, bastando assim, que a instalação física se mantenha num determinado local, isto segundo o § 5 do comentário.

Na sequência disto surge uma outra questão, a de sabermos se existe uma única instalação física ou várias instalações físicas, ou seja, se tendo em conta a natureza da actividade exercida, podemos encontrar uma combinação de uma coerência geográfica com uma coerência comercial. Se toda a actividade desenvolvida puder ser considerada como exercida na mesma localização, com contratos e clientes relacionados, inseridos no mesmo projecto, neste caso entende-se que há uma ligação global sobre tudo, por isso existe instalação fixa. Todavia, se não existir uma coerência entre os elementos já referidos, e verificarmos a existência de vários projectos autónomos que não têm qualquer ligação uns aos outros, podemos concluir que existem várias instalações fixas.

Com isto, verificamos a existência de uma enorme preocupação em atender a este elemento da coerência global, pois caso não fosse atendido daria aso a que houvesse manipulação dos factos por parte dos contribuintes, pois poderiam dividir os elementos da actividade desenvolvida por forma a nunca poderem considerar como estabelecimento estável, e como consequência evitar a tributação no Estado da fonte, e não é isso que se pretende, pelo contrário todos estes mecanismos são pensados para evitar a evasão fiscal.

Posto isto, importa tecer alguns comentários sobre a permanência por um certo período de tempo. No que a esta exigência diz respeito, entende-se que para existir um estabelecimento estável, a instalação fixa tem que ter a duração de pelo menos 6 meses, embora nem todos os Estados tenham este entendimento.⁸

Contudo, para analisar este requisito temporal, é necessário ter em conta critérios como o da natureza e tipo da actividade desenvolvida, a existência ou não de

⁸ PIRES, Rita Calçada – *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico* – Desvendar mitos e construir realidades, Almedina, 2011, Teses de Doutoramento, pág. 259 e ss.

interrupções. Pois existem excepções ao prazo geral de 6 meses para a existência de estabelecimento estável, estabelecido pelo § 6 do comentário. Desde logo, existem instalações por períodos aparentemente de curta duração, e ainda há actividades de natureza recorrente que podem e devem ser contabilizadas de forma conjunta de modo a perfazerem o tempo exigido que podem ser consideradas como preenchendo os pressupostos exigidos e constituírem um estabelecimento estável.

Assim, temos sempre que analisar cada caso concreto tendo em conta as especificidades de cada um, para mais uma vez tentar evitar a evasão fiscal e manobras dos contribuintes para não estarem sujeitos a tributação, daí também o § 6.1. do comentário fazer referência a que as interrupções temporárias não fazem cessar a contagem do prazo, e também os casos em que instalações são constituídas para serem temporárias, mas acabaram por ser utilizadas por um período longo em que têm que ser consideradas como estabelecimento estável.

No que concerne ao terceiro requisito, que consiste no facto de que a actividade seja levada a cabo através de uma instalação física, o comentário dispõe que «a expressão “através da qual” deve ser interpretada de forma ampla para que possa ser aplicada a qualquer situação onde a actividade seja exercida num local particular à disposição da empresa para o exercício da actividade, neste requisito exige-se que haja uma ligação intrínseca entre a organização física e a actuação empresarial, ou seja, é necessário que a actividade se desenvolva através da instalação.

2.2 Lista Positiva de Potenciais Estabelecimentos Estáveis Físicos

Em relação ao artigo 5.º, n.º 2 da Convenção Modelo da OCDE, este apresenta-nos uma lista de exemplos de locais que podem constituir um estabelecimento estável, esta lista denomina-se de lista positiva, e determina o seguinte: “*nomeadamente, um local de direcção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, um poço de petróleo ou gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extracção de recursos naturais*”. Importa alertar que tais exemplos não são estabelecimentos estáveis por si só, tem que ser conjugados com os requisitos do artigo 5.º, n.º 1, pois só se estiverem preenchidos tais requisitos estamos perante um estabelecimento estável.⁹

⁹ Cfr. GUERRA, José Calejo – *Situações triangulares, estabelecimentos estáveis e não discriminação*. Fiscalidade, Volume 31, Edição do Instituto Superior de Gestão, Junho – Setembro 2007, pág. 60 e ss.

2.3 Estabelecimento Estável Projecto

O n.º 3 do artigo 5.º prevê o “*Estabelecimento Estável Projecto*”, onde se analisa o caso particular da cláusula do estaleiro de construção. Neste caso como é difícil conjugar o n.º3 com os requisitos do n.º1 do artigo 5.º, a maioria dos autores entendem que um estaleiro de construção, projecto de construção ou de montagem, situações que abrangem a construção de estradas, pontes, condutas, podem constituir, por si só, um estabelecimento estável autonomamente, sem ser necessária a verificação dos requisitos previstos no n.º 1 no que concerne à noção geral de estabelecimento estável. Outra parte da doutrina sustenta que os requisitos exigidos no artigo 5.º, n.º1 parecem estar aptos a fazer parte da definição de “*Estabelecimento Estável Projecto*” sendo apenas diferente o requisito da permanência temporal, que neste caso concreto passará a ser 12 meses.¹⁰ A nosso ver faz mais sentido a primeira posição apontada, pois o “*Estabelecimento Estável Projecto*” e o “*Estabelecimento Estável Agência*” surgem em contraposição ao “*Estabelecimento Estável Instalação Física*”, logo não devemos estar sempre a tentar arranjar forma de adaptar os conceitos se são realmente diferentes e aplicam-se a realidades diferentes. De certa forma já se denota aqui a incapacidade do conceito de estabelecimento estável em ser aplicado a novas realidades não contempladas no preceituado na Convenção Modelo da OCDE, como será o caso do comércio electrónico que vai ser por nós analisado.

Assim, um estaleiro de construção ou de montagem só é considerado como estabelecimento estável se a sua duração exceder 12 meses, se durar menos tempo não será considerado como tal, sendo que poderá ainda ser entendido como uma instalação, como por exemplo, um escritório ou uma oficina com ligação à actividade de construção.

Esta questão do prazo leva-nos a outra que se prende com a contagem do prazo de 12 meses, esta contagem inicia-se com o começo do trabalho, incluindo os trabalhos preparatórios realizados no país onde vai ser implantada a construção, terminando quando o trabalho é acabado. As interrupções temporárias não afectam a contagem do prazo, assim como tal contagem também não é afectada por situações de subempreitada e projectos que impliquem a deslocação do estaleiro, desde que exista aqui uma coerência geográfica e comercial, sendo que neste caso de ser atingida uma coerência

¹⁰ Cfr. PEREIRA, Paula Rosado – *Dupla Tributação Internacional e Convenções*. Fiscalidade, Volume 29, Edição do Instituto Superior de Gestão, Janeiro – Março de 2007, pág. 52.

global opta-se pela existência de um só estaleiro, ainda que existam vários contratos ou várias pessoas a encomendar a obra, é recorrente o exemplo da construção de um quarteirão de casas.

Neste tipo de estabelecimento estável conclui-se que o conceito de coerência geográfica e comercial é menos rígido que o analisado para o estabelecimento estável instalação física no requisito da fixidez, para o qual a existência de vários contratos e de pessoas já é considerado como ausência de coerência geográfica e comercial, como já referimos.

Podemos justificar esta maior abertura neste critério para aferir a existência de um estabelecimento estável, por se tratar de uma situação específica, uma ficção criada para fazer face à evasão fiscal, e por isso não se adequam as características rígidas e inflexíveis dos requisitos do n.º1 do artigo 5.º.

2.4 Lista de Excepções ao Conceito de Estabelecimento Estável

No que respeita ao artigo 5.º, n.º 4 da Convenção Modelo da OCDE, este prevê um conjunto de excepções de actividades que pelo seu carácter estão excluídas do conceito de estabelecimento estável, por isso ser denominado de lista negativa.

Se atentarmos nas situações previstas no n.º 4, podemos concluir que todas são consideradas actividades de carácter preparatório ou auxiliar, como por exemplo, instalações utilizadas unicamente para armazenamento, exposição ou entrega de mercadorias, para depósito de bens ou de mercadorias com o objectivo de armazenamento, exposição e entrega, ou ainda para manutenção do stock unicamente para sofrerem transformações por outra empresa e para manutenção de uma instalação para fins publicitários, fornecimento de informações e outras actividades análogas com características preparatórias ou auxiliares.

O critério utilizado para aferir se uma actividade é auxiliar ou preparatória é saber se a actividade em questão é, só por si, parte essencial e significativa das actividades da empresa em conjunto, é referido um critério de essencialidade no § 24 do comentário. Fazendo esta análise se concluirmos que a actividade é preparatória ou auxiliar, ou seja, não é principal para a actividade, não estamos perante um estabelecimento estável.¹¹

¹¹ CARIDI, Alessandro - *Proposed Changes to the OECD Commentary on Article 5: Part II – The Construction PE Notion, the Negative List and the Agency PE Notion*. European Taxation, February 2003, International Bureau of Fiscal Documentation, pág. 38 e ss.

2.5 Estabelecimento Estável Agência¹²

Relativamente ao “*Estabelecimento Estável Agência*” previsto nos números 5 e 6 do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, nesta situação podemos dizer que existe estabelecimento estável, se uma pessoa singular ou colectiva, que será intitulada como agente, actuar por conta de uma empresa não residente. O agente não necessita de ser residente ou ter uma instalação fixa no Estado em que actua, segundo o § 32 do comentário, só não pode é ser considerado agente independente.

Note-se que para uma pessoa, singular ou colectiva, poder ser considerada como agente dependente de uma empresa deve preencher os seguintes requisitos cumulativamente: ser dependente da empresa; actuar em sua representação; exercer de forma habitual a actividade, deve assim o agente utilizar os seus poderes frequentemente e não ocasionalmente, por último tem de ter poderes para concluir contratos em nome da empresa que representa, isto significa que o agente deve ter poderes para celebrar contratos em nome da empresa no âmbito das actividades próprias desta, e mesmo que o agente não assine o contrato, deve ter poderes para negociar todos os seus elementos de forma vinculativa para a empresa que representa, ou seja, mais uma vez vemos aqui ilustrada a importância da substância em prejuízo da forma.

Esta forma de qualificação de estabelecimento estável, opera como uma ficção que supera a exigência de uma instalação fixa, em substituição deste critério exige-se que o agente exerça a sua actividade de forma habitual, de forma a reforçar o elemento da permanência.

O n.º 6 do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, dispõe que não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável num Estado quando a actividade da empresa é exercida através de um corretor, um comissário geral ou por um outro agente independente.

Os critérios apontados para avaliar a independência do agente prendem-se com a verificação de uma independência legal e económica. No que respeita à independência legal do agente, esta depende da relação contratual do agente com a empresa, isto significa que existirá dependência se o agente estiver vinculado a instruções pormenorizadas e a um controlo por parte da empresa que representa, se o agente agir

¹² Cfr. PLEIJSIER, Arthur – *The Agency Permanent: The Current Definition – Part One*. Intertax, Volume 29, Issue 5, 2001, pág. 167 e ss, e *The Agency Permanent: The Current Definition – Part Two*. Intertax, Volume 29, Issue 6-7, 2001, pág. 218 e ss.

de forma livre e autónoma em relação à empresa, é considerado agente independente, por tal não se permite que esta forma de agência constitua um estabelecimento estável.

No que concerne à independência económica, o agente independente assume o risco do negócio, podendo receber comissões dos negócios e suporta também os encargos gerais da actividade. No caso do agente dependente ocorre precisamente o oposto, ou seja, o risco do negócio corre por conta da empresa representada, o agente é remunerado por um salário fixo, tal e qual um trabalhador por conta de outrem e é também reembolsado dos seus encargos gerais.

Podemos assim concluir, que só existe “*Estabelecimento Estável Agência*”, se estiverem preenchidos os requisitos do n.º5 do artigo 5.º.

2.6 Situação dos Grupos de Sociedades

Finalmente, no que respeita ao artigo 5.º, n.º 7, este dispõe que uma sociedade que faça parte de um grupo de sociedades, não é, por si só, um estabelecimento estável de outra sociedade do grupo. Esta eliminação advém da independência fiscal de cada sociedade, mesmo que a sociedade afiliada seja dirigida pela sociedade-mãe. De forma nenhuma esta ligação entre as sociedades constitui um estabelecimento estável. Para que seja qualificada como estabelecimento estável a sociedade-filha terá de preencher os requisitos exigidos no n.º5, segundo o § 41 do comentário.¹³

Concluindo, com esta análise do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, verificamos que existem vários tipos de estabelecimentos estáveis. Contudo, observamos que este conceito levanta questões muito complexas, sobretudo na sua relação com novas realidades como a que analisaremos de seguida relativamente à tributação do comércio electrónico através de um estabelecimento estável.

¹³ Cfr. GUERRA, José Calejo – *Situações triangulares, estabelecimentos estáveis e não discriminação*. Fiscalidade, Volume 31, Edição do Instituto Superior de Gestão, Junho – Setembro 2007, pág. 62; RIBEIRO, João Sérgio – *Tributação Presuntiva do Rendimento – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*. Almedina, 2010, Teses de Doutoramento, pág. 448 e 449.

3. O CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NO DIREITO TRIBUTÁRIO PORTUGUÊS.

O conceito de estabelecimento estável que vigora na legislação portuguesa aproxima-se do que consta na Convenção Modelo da OCDE e que tem vindo a ser adoptado nas Convenções Bilaterais celebradas por Portugal. Contudo, nem sempre foi assim, pois até à reforma do Código do Imposto sobre os Rendimentos das Pessoas Colectivas (CIRC) de 2001, Portugal seguiu a posição dos países menos desenvolvidos, com um conceito muito amplo de estabelecimento estável. Para SALDANHA SANCHES tal conceito, *“se fosse susceptível de aplicação efectiva, poderia aumentar as receitas por ampliar o direito a tributar lucros de empresas com alguma conexão produtiva com território português”*.¹⁴ Este conceito, demasiado aberto, poderia levar à tentativa de tributação de instalações puramente auxiliares ou preparatórias, geralmente excluídas de tributação pela Convenção Modelo.

Assim, o conceito de estabelecimento estável hoje em vigor no direito interno português, de acordo com os artigos 18.º, n.º2 do CIRS e o artigo 5.º, n.º1 do CIRC, diz que *“considera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através da qual seja exercida uma actividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”*.

Posto isto, remetemos para os critérios expostos anteriormente para aferição da existência ou não de estabelecimento estável, pois tais critérios também estão patentes na legislação portuguesa, visto haver uma grande semelhança entre esta e o que dispõe a Convenção Modelo da OCDE no seu artigo 5.º, como já referimos.

Para concluir faremos só um apanhado geral das diferenças que subsistem entre o artigo 5.º do CIRC e o artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, pois o legislador português optou por, em alguns pontos alargar o conceito de estabelecimento estável.

Em primeiro lugar, o artigo 5.º, n.º3, prevê a possibilidade de um local ou um estaleiro de construção, de instalação ou de montagem constituir um estabelecimento estável se a sua duração exceder o prazo de seis meses. Tal prazo é desde logo mais curto que o previsto na Convenção Modelo da OCDE, que é doze meses.

Em segundo lugar, o legislador nacional, no artigo 5.º, n.º 3, abre a possibilidade de se considerar estabelecimento estável não só o projecto de construção, instalação ou

¹⁴ Cfr. SANCHES, J.L. Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora, 3.ª Edição, 2007, pág. 357; NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 5.ª Edição, Reimpressão da edição de Março de 2009, Almedina, pág. 270.

de montagem, como ainda as actividades de coordenação, fiscalização e supervisão que estejam ligadas com os mesmos.

Dispõe ainda, o mesmo em relação à subempreitada, se o subempreiteiro exercer a sua actividade por um período superior a seis meses, isto de acordo com o artigo 5.º, n.º5 do CIRC.

No artigo 5.º, n.º7, prevê ainda, a possibilidade da actividade de um agente independente constituir estabelecimento estável, desde que o risco de tal actividade não corra por conta desse representante.

Por fim, o nosso ordenamento jurídico dispõe que o estabelecimento estável não inclui as actividades de carácter preparatório ou auxiliar enumeradas no n.º8 do artigo 5.º do CIRC.

Tal visão do conceito tem vantagens pois, quanto mais ampliado for o conceito de estabelecimento estável mais situações inclui e, logicamente, mais rendimentos o Estado obtém através da tributação destes rendimentos que caso estivessem sujeitos à aplicação do princípio da residência nunca seriam tributados. Todavia, esta realidade também tem desvantagens, tais como a fuga de investimentos. Assim, Portugal cada vez é menos atractivo para empresas não residentes que aqui pretendem investir, pois estarão sujeitas a um elevado grau de tributação.¹⁵

¹⁵ Cfr. XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*. 2.ª Edição Actualizada, Março 2007, Almedina, pág. 340 e ss.

4. COMÉRCIO ELECTRÓNICO.

4.1. CONCEITO. CONSIDERAÇÕES GERAIS.

Nas duas últimas décadas do século XX, assistiu-se ao desenvolvimento nunca antes experimentado das novas tecnologias, aí construímos a denominada sociedade de informação. As novas tecnologias de informação e das comunicações passaram a abarcar quase todas as áreas de actividade, passando a fazer parte do quotidiano da maioria da população sem que quase se apercebessem dessa “intrusão”.

Tal sociedade de informação é realizada através da utilização de meios electrónicos de comunicação. O contacto com o “*mundo virtual*”, e com toda a informação e conhecimento que este contém, está ao dispor de todos que utilizem um dispositivo electrónico com ligação à Internet, tal dispositivo pode ser um computador, um telemóvel, um tablet.¹⁶

A concentração das tecnologias de informação, do audiovisual e das comunicações voltou a abrir novas perspectivas, resultando tal situação num impacto positivo em várias e importantes vertentes, como a transmissão do saber, a divulgação da cultura e da língua, os processos de aprendizagem, a eficiência da administração pública, a integração de cidadãos com necessidades especiais, a gestão das organizações, os meios de entretenimento, a comunicação social, a interacção entre grupos de cidadãos e a inovação de processos democráticos.

Na sequência deste fenómeno, desenvolvem-se novas actividades económicas na prestação de serviços, na rede, nas comunicações, no comércio electrónico, no desenvolvimento de conteúdos, no entretenimento, na multimédia, no *software*, no audiovisual e em múltiplas outras actividades que se integram na chamada economia digital. Este conjunto de transformações tem consequências económicas, sociais e políticas que ultrapassam em rapidez, intensidade e dimensão aquelas que ocorreram durante o século XIX, com a revolução industrial. Agora podemos afirmar por analogia que estamos perante a revolução da sociedade da informação.

A Internet está no centro das modificações que conduzem à economia digital. Não se poderia falar da revolução da sociedade da informação sem a ocorrência deste

¹⁶ Cfr. GUIMARÃES, Vasco Branco – *O Conceito De Estabelecimento Estável e o Comércio Electrónico*. Colóquio “Os efeitos da globalização na tributação do rendimento e da despesa”. 12 e 13 de Julho de 2000. Administração Geral Tributária – Centro de estudos e apoio às políticas tributárias, pág. 168 e ss.

fenómeno que permitiu ligar redes e computadores à escala global, possibilitando o acesso a conteúdos e serviços mediante um simples “click”.

Dessa forma, e fruto dessa globalização, a Internet representa hoje um dos seus principais instrumentos. Hoje, tornou-se frequente no nosso quotidiano, a utilização de expressões como “*comércio electrónico*”, “*dinheiro digital*”, “*transacções online*”, “*banca online*”, entre outras.

Podemos concluir assim, que a Internet conseguiu alterar a forma como milhares de pessoas viviam, provocando alterações tanto na sua esfera pessoal como profissional.

No âmbito comercial, a Internet veio de igual forma alterar as tradicionais formas de interação que existiam entre compradores e vendedores, oferecendo agora novos formatos de compra, de venda e de fornecimento de serviços aos utilizadores.

O mundo “*Cyber*”, *cyberempresas* e *cyberagentes*, e muitos outros intervenientes neste mundo virtual, têm um papel determinante na forma como negociam e agem no mercado, sinal resultante da modernidade, da flexibilidade, da minimização dos custos e da maximização de oportunidades de realizar negócios. Como já referimos anteriormente, este êxito do comércio electrónico pode ser comparado à revolução industrial ocorrida nos séculos XVIII e XIX, agora estamos a assistir à revolução digital do século XX e XXI, pois as mudanças ao nível do desenvolvimento económico das empresas neste novo modelo de comerciar trazem progressos de dimensão maior dos que existiram com a revolução industrial.

Contudo, não se pode afirmar que o comércio electrónico só começou a existir com o surgimento da Internet, porque muito embora, a grande parte do comércio electrónico seja realizado através da tecnologia *World Wide Web*, que é a forma mais conhecida quando ouvimos falar de comércio electrónico, num momento anterior existiram outras formas que deram início ao comércio electrónico.

Assim, foi no início dos anos setenta que surgiu a primeira base para o arranque do comércio electrónico através da tecnologia EFT – *Electronic Funds Transfer*, este serviço baseava-se na transferência de fundos entre bancos, utilizando para isso as redes privadas, isto deu origem a uma melhoria dos pagamentos electrónicos efectuados entre as instituições financeiras e foi aqui que surgiu a comunicação por via electrónica sem ser necessária a utilização de meios físicos.

Isto já foi um grande progresso, contudo foi nos finais dos anos setenta início da década de oitenta que surgiu uma outra tecnologia designada por EDI – *Electronic Data Interchange*, que significa Transferência Electrónica de Dados, este novo serviço foi

talvez o que mais contribuiu para o comércio electrónico entre as empresas, pois foi uma forma das empresas, principalmente os sectores com um grande volume de procura, economizarem tempo com pagamentos, encomendas, pedidos de informações, pois tudo isso passou a ser feito de forma electrónica, sendo que não permitia a discussão entre as partes intervenientes, pois funcionava através de envio e recepção de dados organizados através de mensagens pré-definidas. Contudo, nem todas as empresas podiam na época instalar este sistema, pois era muito dispendioso, não deixando assim de ter sido uma peça fundamental no desenvolvimento do comércio electrónico.

Ainda, na mesma altura, surgiu o correio electrónico, neste caso a transferência de informação era feita de pessoa para pessoa, foram criadas também mais duas tecnologias o IRC – *Internet Relay Chat*, e o FTP – *File Transfer Protocol*, que são mais duas soluções para desenvolver a comunicação no comércio electrónico. Também foi na mesma altura que surgiram equipamentos mais básicos como o telefone, o fax, o ATM – *Automatic Teller Machine*, o POS – *Point of Sale*, e com tais equipamentos também se facilitava mais a comunicação no âmbito do comércio electrónico.¹⁷

Tudo que acabamos de descrever são as formas como nasceu e se desenvolveu, ainda que de forma primitiva, o comércio electrónico. Até podemos denominar esta forma de negociar como comércio electrónico tradicional, pois foi o início desta forma de comerciar e como sabemos ainda tinha muitas lacunas, sendo que não deixou de ser uma grande criação e um bom começo.

Mais tarde, com a disponibilização da tecnologia *World Wide Web*, em finais dos anos oitenta e início da década de noventa, foi então que uma grande percentagem de empresas e outras entidades, começaram de imediato a reavaliar as suas estratégias de actuação no mercado, sendo que dessa forma, acabaram por se registar significativas alterações no meio negocial tradicional, nomeadamente na forma de relacionamento entre as empresas e os seus clientes e fornecedores.

Esta modificação, veio dar origem a uma nova forma de vender e comprar – **O Comércio Electrónico** – que depressa se converteu num denominador fundamental de competitividade e de produtividade para a maior parte do tecido empresarial.

Assim, podemos definir comércio electrónico como todo o acto de realizar negócios através de via electrónica, toda a transacção de bens e serviços efectuada entre

¹⁷ ANACOM – *O comércio electrónico em Portugal – O quadro legal e o negócio*. Edição ICP - Autoridade Nacional de Comunicação, Março de 2004, pág. 14 e ss.

computadores mediados por redes informáticas, sendo que o pagamento e a entrega dos produtos transaccionados não terão que ser, necessariamente, efectuados por meios electrónicos.

De acordo com esta definição, podem identificar-se dois tipos de actividades distintas dentro do comércio electrónico:

- Comércio electrónico directo;
- Comércio electrónico indirecto.

O comércio electrónico com actividade directa é aquele que pressupõe, que o pagamento e a entrega dos produtos e serviços adquiridos electronicamente sejam, também, efectuados utilizando meios electrónicos, ou seja, toda a transacção decorra *on-line*.

O comércio electrónico com actividade indirecta é aquele que consiste, na encomenda electrónica de produtos e serviços que, pela sua natureza, continuam a ter de ser entregues fisicamente, utilizando-se, para esse efeito, os tradicionais canais de distribuição. Aqui importa fazer referência que este tipo de comerciar continua a ser considerado comércio electrónico, não devendo ser desconsiderado por utilizar os meios tradicionais para prestar os serviços ou entregar bens, que resultaram de uma obrigação realizada electronicamente.

É necessário, ainda, identificarmos os principais tipos de comércio electrónico. Apesar de existirem imensas possibilidades de classificar o comércio electrónico, como por exemplo, as que se baseiam no tipo de produto ou serviço transaccionado, no sector de actividade a que correspondem, na tecnologia de suporte usada, nos montantes envolvidos nas transacções ou no tipo de intervenientes envolvidos, aquela que tem sido utilizada preferencialmente, é a que se baseia no tipo de intervenientes das transacções.

Dessa forma e respeitando essa classificação, conseguimos indicar quatro tipos principais de comércio electrónico:¹⁸

- Business-To-Business (B2B);
- Business-To-Consumer (B2C);

¹⁸ TEIXEIRA, Carla Sofia Gonçalves – *Sistema de Impostos no Novo Paradigma de Comércio*. Dissertação de Mestrado do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, 2010, pág. 8 e ss.

- Business-To-Administration (B2A);
- Consumer-To-Administration (C2A).

No que respeita ao classificado como Business-To-Business, tal como o nome indica, significa negócios entre empresas. O conceito do *e-commerce* B2B, ou comércio electrónico entre empresas, pode ser definido como a substituição dos processos físicos que envolvem as transacções comerciais entre empresas, por processos electrónicos. Está associado a relações comerciais estáveis e que envolvem muito dinheiro.¹⁹

Corresponde ao grosso do comércio electrónico realizado em Portugal, cerca de 90%, e desenvolve-se, praticamente, nas seguintes três grandes áreas:²⁰

- *e-Marketplace* – Mercados digitais
- *e-Procurement* – Plataformas de suporte ao aprovisionamento
- *e-Distribution* – Distribuição electrónica

No âmbito da classificação Business-To-Consumer, consiste no estabelecimento de relações comerciais electrónicas entre as empresas e os consumidores finais, este tipo de comércio surge como a secção de venda a retalho do comércio electrónico, sendo que em comparação com o comércio tradicional, a maior informação, mais diversidade, personalização e também a rapidez, são elementos que estão a contribuir bastante para o desenvolvimento deste tipo de comércio electrónico. Estas relações podem ser mais dinâmicas e fáceis, mas também mais esporádicas ou descontinuadas.

Este tipo de comércio tem vindo a desenvolver-se de forma acentuada devido ao advento da *web*, existindo já várias lojas e centros comerciais virtuais na Internet a comercializar todo o tipo de bens de consumo.

No que concerne à classificação Business-To-Administration, este tipo concentra todas as transacções *on-line* realizadas entre as empresas e a Administração Pública. Engloba como é lógico, uma área que envolve uma grande quantidade e diversidade de serviços, designadamente nas áreas fiscais, da segurança social, do emprego, dos registos e notariado, entre outras.

¹⁹ SILVA, Miguel Mira, SILVA, Alberto, ROMÃO, Artur e CONDE, Nuno – *Comércio Electrónico na Internet*. LIDEL, 2.ª Edição revista e actualizada, 2003, pág. 14.

²⁰ ANACOM – *O comércio electrónico em Portugal – O quadro legal e o negócio*. Edição ICP - Autoridade Nacional de Comunicação, Março de 2004, pág. 20 e ss.

Apesar de se encontrar ainda numa fase inicial de desenvolvimento, tende a aumentar rapidamente, nomeadamente com a promoção do comércio electrónico na Administração Pública e com os mais recentes investimentos no *e-government*, e o objectivo que se pretende alcançar com este tipo de comércio electrónico é que ele próprio comece a ocupar um lugar de destaque no plano governativo, para haver uma actualização do sector público com o fim de se adaptar à realidade da globalização.

Por fim, no âmbito do Consumer-To-Administration, este tipo de comércio electrónico centraliza todas as transacções electrónicas efectuadas entre os indivíduos e a Administração Pública, salientando-se entre outras, a segurança social, a saúde, a educação e os impostos.

Os dois modelos que envolvem a Administração Pública (B2A e C2A) estão fortemente associados à ideia de modernização, agilização, transparência e qualidade do serviço público, aspectos cada vez mais realçados pela generalidade das entidades governamentais.²¹

Desta classificação das várias modalidades de comércio electrónico, resulta que o que tem mais relevância para o tema em análise é o comércio electrónico directo, e dentro deste, a forma de comércio entre empresas (B2B) e entre empresas e consumidores finais (B2C), não sendo tão relevante o relacionamento de empresas ou consumidores finais com a Administração Pública, uma vez que, no nosso entender, este não constitui, verdadeiramente, uma forma de comércio electrónico, é mais uma forma de troca de informações entre os intervenientes.

Assim sendo, a nossa análise está mais relacionada com o comércio electrónico *on-line* ou directo, pois é este que suscita maiores dúvidas no âmbito do Direito Fiscal.

²¹ PIRES, Rita Calçada – *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico* – Desvendar mitos e construir realidades. Almedina, 2011, Teses de Doutoramento, pág. 141 e ss.

4.2. EROÇÃO DO CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NO COMÉRCIO ELECTRÓNICO.

A aplicação do conceito de estabelecimento estável à realidade do comércio electrónico, é uma questão que ainda suscita muita discussão, desde logo porque a definição de estabelecimento estável já analisada anteriormente, segundo o artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, foi elaborada para ser aplicada a actividades económicas que se desenvolvem num mundo físico, por isso é que se levantam tantos problemas quando a aplicámos às actividades que ocorrem no mundo virtual.

Defende RITA PIRES, que o elemento fundamental para que uma realidade seja qualificada como estabelecimento estável, tendo em conta o defendido pela OCDE é a “fiscalidade”, ou seja, qualquer que seja a situação, a actividade desenvolvida e a sua duração, para existir estabelecimento estável exige-se sempre a existência física. E para haver esta presença física, as instalações em causa têm de ser corpóreas e palpáveis.

Esta característica de “fiscalidade” é inerente à construção feita pela OCDE como já analisamos, pois foi desenvolvida tendo em conta actividades que exigiam a presença física.

O que temos vindo a assistir é a procura de elementos ou características físicas para podermos encaixar no conceito tradicional de estabelecimento estável, as novas formas de comerciar no âmbito do comércio electrónico. Mas como sabemos o comércio electrónico é essencialmente digital e não físico.

Assim sendo, esta associação que se tenta fazer entre o mundo físico e o mundo virtual no contexto do comércio electrónico, começa logo pela ligação entre, por um lado, o *hardware*, ou seja, o equipamento informático, e por outro lado, o *software* e os dados, ou seja, os programas ou outros suportes digitais, sendo estes utilizados pelos equipamentos informáticos ou nele armazenados.²²

A mesma autora indica que esta tendência em reconhecer a característica da fiscalidade como elemento essencial para a existência do estabelecimento estável advém da constante referência feita ao elemento físico ao longo dos comentários ao artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE, e dos próprios critérios para averiguar se existe ou não estabelecimento estável, e assim o demonstra tendo em conta os seguintes exemplos:

²² PIRES, Rita Calçada – *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico* – Desvendar mitos e construir realidades. Almedina, 2011, Teses de Doutoramento, pág. 252 e ss.

- *“no §4, a propósito da análise do elemento instalação, são mencionados, para o definir, termos como local, material, instalação, espaço (premises, facilities and installations). Este são conceitos onde transborda a exigência da “fiscalidade”;*
- *no §5, aquando o tratamento do elemento fixo, ao afirmar-se a necessidade de uma relação intrínseca da instalação com um elemento geográfico, apela-se, uma vez mais, à “fiscalidade”;*
- *na lista de exemplos apresentada no n.º2 do artigo, todos os exemplos oferecidos assentam na “fiscalidade” e dependem da presença dos requisitos exigidos no n.º 1 (§12), o que reforça as exigências físicas e geográficas;*
- *decorrente das ficções, no caso da cláusula do estaleiro de construção, ainda que contornando o elemento da fixidez, valorizando o elemento temporal, insiste-se na “fiscalidade” ao abrir espaços geográficos alargados mas ligados e delimitados (§20) e ao apelar a uma avaliação da unidade/coerência comercial e geográfica (§18).”²³*

Mais um dos aspectos próprios do estabelecimento estável, é a substância sobre a forma, ou seja, tem que se ter em conta que a situação existente seja mesmo considerada um estabelecimento estável, tendo assim que preencher todos os requisitos exigidos, não podendo haver qualquer incerteza, dúvida, inconsistência do elemento de conexão, pois assim, poderíamos estar perante uma tributação injusta.

Uma outra característica inerente ao estabelecimento estável, é a permanência, ou seja, recusa-se a transitoriedade da actividade desempenhada na fonte, por isso tendo em conta actividades ocasionais ou até mesmo únicas ou isoladas, não fará sentido aplicar sistemas de tributação regular, pois as actividades económicas desenvolvidas por um não residente implicam a continuidade da intervenção dos agentes no mercado, para existir uma conexão relevante.

Seguido destas características, temos o carácter nuclear da actividade, ou seja, existe a necessidade de a actividade do estabelecimento estável ser significativa e que tenha impacto na interação económica, por isso não se aceita que as actividades auxiliares ou preparatórias possam dar origem a um estabelecimento estável.

²³ Ver Comentário ao artigo 5.º da Convenção Modelo.

Contudo, e tendo em conta todas estas características, temos que referir também que o conceito de estabelecimento estável deve ter em conta o caso concreto, uma vez que tal conceito não comporta todas as realidades do mundo empresarial, e por tal tem que ser flexível, uma vez que não existem alternativas, e tem que se adaptar tendo em consideração os tipos e a substancialidade das actividades desenvolvidas.

À análise de cada caso concreto, e à exigência de verificação de todos os requisitos ainda se junta a presença dos interesses económicos, financeiros e políticos dos Estados.

De todos estes elementos os que vamos ter mais dificuldade em adaptar ao comércio electrónico são as características assentes na “fiscalidade” e da permanência, pois esta realidade não se focaliza num mundo físico e muito menos de forma contínua.²⁴

Assim sendo, é importante reter que o comércio electrónico tem como características essenciais a desmaterialização, a desintermediação, o anonimato e a extrema mobilidade, e podemos afirmar que estas características foram o veículo principal para a alteração da economia.

A primeira característica apontada surge como consequência da digitalização e da natureza intangível do método comercial no âmbito do comércio electrónico, assim como da quase dispensável presença física. Ainda de referir, que os elementos geográficos são praticamente irrelevantes nesta forma de comércio à distância, uma vez que o que importa aqui é a localização no espaço virtual, e não a localização física daqueles que negociam. Para a realização dos negócios ou transacções basta existirem ligações tecnológicas, não tendo qualquer importância o espaço geográfico, e não sendo necessária a deslocação física dos intervenientes neste tipo de comércio, ainda mais notório é quando se trata de bens digitalizados ou digitalizáveis, pois nesta situação a transmissão do bem é completamente conseguida de forma incorpórea e intangível, não sendo necessário o recurso aos meios físicos utilizados pelo comércio tradicional.

Na sequência disto, vamos ao encontro da característica da desintermediação, isto porque o comércio electrónico facilita o contacto directo entre os intervenientes, quem fornece e quem adquire os bens ou serviços, isto leva ao desaparecimento dos intermediários existentes no comércio tradicional. Pode-se até afirmar, que no comércio

²⁴ PIRES, Rita Calçada – *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico* – Desvendar mitos e construir realidades. Almedina, 2011, Teses de Doutoramento, pág. 255 e ss.

electrónico directo a extinção dos intermediários pode mesmo ser total, ao contrário do comércio electrónico indirecto em que ainda são necessários intermediários.

Outra característica é o anonimato, este resulta da desmaterialização e da prescindível presença física dos intervenientes nas transacções, e ainda pode também ser explicado pela própria globalidade do universo virtual, o que faz com que ninguém saiba com quem realmente está a negociar, é fruto também do que denominam por encriptação, ou seja, uma forma de codificar dados que só autoriza o conhecimento da identidade e do conteúdo transmitido a quem tenha uma palavra-passe gerada para aquela situação concreta.

Por último temos a característica da mobilidade, porque o comércio electrónico é uma forma de comerciar imediata, indeterminada no tempo e no espaço, a que qualquer pessoa tem acesso, desde que tenha os meios tecnológicos com ligação à rede à sua disposição, não tendo qualquer importância o local no mundo em que está geograficamente.²⁵

O comércio electrónico permite a deslocalização imediata de todos os seus elementos, ou seja, desloca rapidamente as actividades desenvolvidas, os intervenientes e os serviços ou bens comercializados.

Em síntese, podemos dizer que as características do comércio electrónico estão longe de se conjugarem com o elemento mais evidente do conceito de estabelecimento estável, tal como este nos é apresentado, que é a “fiscalidade”, como tivemos oportunidade de esclarecer.

Pegando nesta característica fundamental do estabelecimento estável a “fiscalidade”, e tendo em conta tudo o que foi referido anteriormente vamos analisar, no que diz respeito ao comércio electrónico, como se pode averiguar se o material informático, uma página da *Web*, o servidor ou um *Internet Service Provider* - ISP ou Fornecedor de Serviços via Internet – FSI, constituem ou não uma instalação susceptível de ser considerada um estabelecimento estável.

Uma página *Web* ou *site*, consiste numa combinação de software e dados electrónicos alojados num servidor. Um *site* só pode existir no espaço virtual, para poder ser acessível *on-line*, tem que estar alojado num servidor, quer isto significar num

²⁵ PIRES, Rita Calçada – *O Comércio Electrónico Como Realidade Económica e Fiscal – A Necessidade de Tributar o Rendimento Gerado Através do Comércio Electrónico*. Almedina, Estudos Em Homenagem Ao Professor Doutor Carlos Ferreira de Almeida, Volume IV, 2009, pág. 555 e ss.

computador que com recurso a determinados programas de *software* permite armazenar páginas *Web*.

Se fizermos a analogia entre um *site* e um estabelecimento comercial podemos concluir que têm funções muito semelhantes, contudo no que concerne à questão da tributação, o *site* não representa uma realidade material, não existe fisicamente, é uma realidade intangível, não tem uma localização física, por isso, nunca pode ser visto como uma “instalação física”, logo não o podemos qualificar como estabelecimento estável, porque este conceito exige uma existência material e não é o caso.

Já no que respeita ao servidor, em que o *Web site* está alojado e através do qual fica acessível na rede, este consiste, como já referimos, num equipamento informático, assim podemos concluir que tem existência física e uma determinada localização, sendo que, assim, pode ser considerado como uma “instalação física” da empresa que explora o servidor. Todavia, é de realçar que é muito difícil determinar qual o servidor que foi utilizado numa determinada transacção, porque o servidor é muito facilmente deslocalizado, por isso pode estar em qualquer localização, daqui resulta clara a característica da mobilidade apontada anteriormente.

Contudo, neste caso concreto existem vários factores que podem anular a existência de um estabelecimento estável, por um lado, o factor da localização do servidor poder ser facilmente alterada, leva a que possa ser deslocado para um Estado onde a tributação seja mais atractiva. Por outro lado, o estabelecimento estável para ser considerado como tal tem que estar adstricto a uma determinada actividade por um certo período de tempo, o que no caso do comércio electrónico é muito difícil de determinar, pois a característica da permanência temporal é muito controversa, pois a realidade temporal virtual é completamente distinta do tempo real, e devemos ainda, avaliar o tipo de actividade em causa. Porém, dos comentários ao artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE resulta que alguns destes aspectos podem ser resolvidos através de uma análise cuidada.

Devemos ter em conta, que um servidor só pode ser utilizado como forma de armazenar informação ou conteúdos em formato digital, tendo essa actividade um carácter acessório, não podendo ser qualificado como estabelecimento estável, por isso tem que se ter em atenção as actividades desenvolvidas.²⁶

²⁶ Cfr. PINA, Rita Tavares de - *O Insustentável peso de ser multinacional na era do comércio electrónico: Presença Tributária e atribuição de lucros*. In *o Comércio Electrónico: Estudos Jurídico-Económicos*, Almedina, 2002 pág. 96 e ss.

A distinção entre *página Web* e servidor é relevante, uma vez que a empresa que possui e opera o *servidor* na qual a página está instalada, pode ser distinta da que realiza a actividade de comércio electrónico através da *página Web*. Ou seja, o servidor pode pertencer ou ter sido alugado pela empresa vendedora ou pode pertencer a um Provedor de Serviços de Internet (ISP) que apenas cede espaço em disco para alojar a página, caso a empresa possuidora da *página Web* tenha um contrato de *hosting* (contrato de hospedagem de *Web Sites*) com este.

Não se pode considerar que a empresa proprietária da *página Web*, pelo facto de utilizar um servidor de um ISP independente mediante um contrato de *hosting*, se possa qualificar como Estabelecimento Estável, mesmo que o ISP proporcione o serviço prestado através de um servidor concreto a pedido da empresa proprietária do *site*, por conveniência de optimização de comunicações, uma vez que o equipamento não está à sua disposição.

No entanto, se a empresa detentora da *página Web* tiver à sua disposição o servidor que aloja a página, em regime de propriedade ou de arrendamento, e for esta que o opera, o lugar em que está localizado o servidor poderá ser considerado como um Estabelecimento Estável, caso cumpra todos os outros requisitos, uma vez que pode considerar-se que esta possui um local de negócio.

A questão do grau de permanência ainda dentro desta problemática volta a ser referida, pois não importa tanto a questão do servidor poder ser deslocado, mas mais relevante é o facto de ele ser deslocado efectivamente, porque para se aferir se existe instalação fixa é necessário que o servidor permaneça num determinado local, durante um certo período de tempo.

Ainda, uma questão com particular relevância subsume-se à necessidade de se apurar se podemos considerar que as actividades de uma empresa estão a ser realizadas totalmente ou de forma parcial no local onde se considera que a mesma possui uma instalação fixa, quer isto significar o seguinte, se a empresa está a realizar as suas actividades através do servidor que está à sua disposição. Assim, se concluirmos que sim estaremos perante um estabelecimento estável ou se após a análise a resposta for negativa não consideramos estar na presença de um estabelecimento estável.²⁷

²⁷ Ver ONDARZA, José António Rodríguez – *Algunas consideraciones sobre la fiscalidade directa del comercio electrónico y líneas de reforma*. Universidad Complutense de Madrid pág. 262 e ss.

Um outro exemplo que importa notar é o caso concreto dos Fornecedores de serviços via Internet – FSI, que desenvolvem como actividade principal a exploração dos seus próprios servidores, através do fornecimento de espaço de armazenamento de *Web sites* ou de outras aplicações que são propriedade de outras empresas, essa actividade constitui uma função essencial não podendo por isso, ser considerada como auxiliar ou preparatória.

Uma situação oposta, é aquela em que uma empresa cujo objecto principal da sua actividade é a venda de produtos através da Internet, e que simultaneamente é proprietária do seu servidor, esta pode, proceder ao aluguer de espaço de armazenagem a uma outra empresa, mas daqui resulta que, como a sua actividade principal não é explorar servidores, essa actividade reveste um carácter auxiliar ou preparatório.

Podemos também referir que ainda são consideradas actividades acessórias quando se procede ao alojamento num servidor de uma página da *Web* que tem como objectivo publicitar os produtos, disponibilizar catálogos *on-line* e prestar informações aos utilizadores e potenciais clientes.

Em síntese, no âmbito do comércio *on-line* aferir sobre a presença de um estabelecimento estável é questão muito complexa. Determinar se um servidor ou uma página *Web* constituem um estabelecimento estável não é uma questão pacífica, tendo de se equacionar imensas situações que permitam analisar cada caso concreto, de modo a encontrar alguma semelhança com o conceito de estabelecimento estável. De acordo com o previsto pela OCDE e já analisado, podemos concluir que um *Web site*, pelas suas particularidades incorpóreas não lhe permite obter uma localização exacta e como tal, não poderá ser visto como um estabelecimento estável. Já no que diz respeito ao servidor e uma vez que este é detentor de características físicas, poderá constituir uma instalação e como tal, se esta estiver ao dispor da entidade, se cumprir um período de permanência e a actividade praticada através dele for principal, podemos concluir que se pode considerar um estabelecimento estável.

Contudo, apesar de existirem aqui uns laivos de validade da consideração de um servidor como estabelecimento estável, com a finalidade de tributar o comércio electrónico através desse conceito, parece-nos, à semelhança de outros autores, que a noção actual de estabelecimento estável na Convenção Modelo da OCDE não se adequa a esta realidade, pois as regras que exigem uma presença física, num determinado ponto geográfico durante um certo período de tempo, ou seja, tendo em consideração um grau de permanência, não se adaptam a este novo mundo tecnológico. Podemos afirmar que

o conceito de estabelecimento estável que vigora está corroído, desgastado, desadaptado das novas realidades no âmbito do comércio electrónico, e é urgente resolver esta questão sob pena de não se conseguir assegurar o cumprimento tributário, no campo de acção desta forma de comerciar.²⁸

²⁸ SKAAR, Arvid – *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce. Intertax.* Volume 28. Issue 5. 2000, pág. 188 e ss.

5. O PROBLEMA DOS ELEMENTOS DE CONEXÃO.

Os elementos de conexão fonte e residência surgem como elementos de conexão tradicionais e como uma realidade própria e específica do Direito Fiscal Internacional, este ramo do Direito trata da existência de situações fiscais plurilocalizadas.

No Direito Internacional Fiscal existem princípios de tributação na residência e de tributação na fonte. Segundo tais princípios,²⁹ no caso de existirem situações plurilocalizadas, são as jurisdições da residência e da fonte quem tem o direito de tributar os rendimentos obtidos. Tal classificação deriva da ligação que o indivíduo tem com a residência, e o rendimento tem com a fonte e um e outro têm para com um determinado território.³⁰

É dos princípios traçados no âmbito do Direito Fiscal Internacional que nascem estes dois elementos de conexão a residência e a fonte, e são estes elementos de conexão que determinam o direito a tributar.

Contudo, tais princípios que nos indicam os elementos de conexão, não são suficientes para nos indicar a jurisdição competente para cada caso concreto, são necessárias as regras da residência e da fonte, e é através delas que localizamos os elementos de conexão especificados para serem mais facilmente localizados num determinado território.

Importa então referir, que o problema dos elementos de conexão existe ao nível das regras utilizadas para identificar a residência e a fonte e não ao nível da concepção destes elementos de conexão, ou seja, são as regras que já não se adaptam às situações e não os princípios. Os princípios que conceberam os elementos de conexão fonte e residência continuam válidos, mesmo no que respeita ao comércio electrónico, sendo que existe é uma dificuldade na forma como uma ligação com um determinado território é constituída.

Como já referimos, o comércio electrónico surge como uma realidade diferente daquela para a qual os elementos de conexão identificados foram criados, as regras, ou seja, as normas é que já não se encontram capazes de serem aplicadas a esta nova

²⁹ NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 5.^a Edição, Reimpressão da edição de Março de 2009, Almedina, pág. 127 e ss.

³⁰ São três os princípios atendidos para a escolha dos elementos de conexão, o primeiro é princípio da capacidade contributiva, que representa a justiça fiscal, o segundo é o princípio da neutralidade fiscal, que se traduz na racionalidade económica, e por último o princípio da eficiência administrativa. Estes princípios estão na base da escolha destes elementos de conexão e são eles que demonstram a sua validade e necessidade de serem aplicados.

realidade do comércio electrónico, pois tais normas foram pensadas para serem aplicadas a um mundo físico e não a um mundo virtual, por tal podem surgir aqui três problemas para o Estado, o risco de erosão das bases de tributação, dificuldade em determinar a jurisdição fiscal competente e a dificuldade em assegurar o cumprimento tributário.

Assim, existe aqui uma perda de capacidade do critério da localização, no que respeita à residência e uma inadequação do estabelecimento estável no que respeita à fonte. Convém novamente reforçar que o que não se adequa ao caso concreto do comércio electrónico são as regras, e não os princípios. Os problemas que estão na base da desadequação das regras que materializam a fonte e a residência, no âmbito do comércio electrónico, prende-se com o facto de estas não terem sido construídas de acordo com o mundo virtual, pois este está descaracterizado de tudo que é físico, ao contrário das normas existentes.

Uma vez que os princípios se encontram com capacidade para continuar a vigorar, e adaptam-se às novas realidades, o que terá de ser alterado, serão as regras que terão de ser avaliadas e actualizadas, para poderem ser aplicadas à nova realidade económica e ao mundo globalizado em que vivemos.

Para que se efective esta mudança ou alteração das regras, implica haver uma mentalidade de abertura para as mudanças e receptividade no que respeita às alterações relativas ao comércio electrónico, o que na perspectiva daqueles que defendem a continuidade das regras existentes é muito perturbador para o Direito Internacional Fiscal.

O objectivo principal é então criar novas regras com o objectivo de tributar os rendimentos empresariais derivados da actividade decorrente do comércio electrónico, tendo em consideração os meios mais eficazes para atingir a finalidade pretendida atendendo a que as novas normas coloquem em prática novas formas de concretizar os elementos de conexão fonte e residência neste tipo de comércio.

No que diz respeito ao elemento de conexão residência, este é muito importante pois é através dele que se concretiza a tributação do rendimento total do contribuinte, e representa a ligação pessoal do sujeito a um território.³¹

³¹ PIRES, Rita Calçada – *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico* – Desvendar mitos e construir realidades. Almedina, 2011, Teses de Doutoramento, pág. 211 e ss.

No campo de acção do Direito Internacional Fiscal este conceito ganha forma tendo em consideração os conceitos de residência constantes dos vários ordenamentos jurídicos nacionais. O artigo 4.º, n.º1 da Convenção Modelo da OCDE, prevê uma definição de residência, e reporta-nos para os conceitos oferecidos pelas normas dos ordenamentos jurídicos nacionais dos vários Estados, acrescentando ainda algumas linhas orientadoras como domicílio, residência, local de direcção.

Se tivermos em atenção os critérios nacionais de cada Estado conjugados com os definidos pela OCDE, e atendendo à diversidade de Estado para Estado, podemos gerar a dupla residência, e para ultrapassar esta questão temos as regras de desempate, que dão prevalência a certos elementos ou ligações. No artigo 4.º da Convenção Modelo da OCDE, é-nos apresentada uma listagem com as tais regras de desempate, uma para a residência individual e outra para a residência societária.

No que concerne à residência societária, o critério a ser acolhido no caso de existir dupla residência de pessoas colectivas é o da direcção efectiva.

É indispensável mencionar em que consiste este critério da direcção efectiva, contudo na Convenção Modelo da OCDE nada define esta figura, e por tal, a doutrina, a jurisprudência dos vários Estados e as Administrações Fiscais tentaram construir e preencher este conceito. A OCDE no § 24 do comentário ao artigo 4.º, indicou que o local de direcção efectiva é o local onde se produz a gestão estratégica. Contudo, este comentário ao artigo não foi suficientemente elucidativo, e ainda permaneceram muitas dúvidas no que diz respeito ao critério da direcção efectiva.

KLAUS VOGEL³² tenta analisar o que está por detrás da razão que levou à escolha deste critério para a Convenção Modelo da OCDE, e chegou á conclusão de que a gestão global é o objecto da procura, facto que se aproxima do conceito alemão de local de direcção. A direcção efectiva envolve uma análise factual, onde o decisivo não é o local onde as directivas de gestão têm resultado, mas onde elas são efectivamente tomadas, sendo que, caso haja uma impossibilidade de determinar esse local, então a residência do gestor máximo surge como último recurso, aplicando-se, em caso de uma nova dupla residência, os critérios acolhidos no artigo 4.º, n.º2 da Convenção Modelo da OCDE.

³²Cfr. VOGEL, Klaus – *Doubletaxation conventions. A commentary to the OECD – UN, US Model Conventions for the avoidance of double taxation on income and capital with particular reference to the German treaty practice*. 3th ed. London: kluwer Law International, pág. 262, citado por PIRES, Rita Calçada – *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico – Desvendar mitos e construir realidades*. Almedina, 2011, Teses de Doutoramento, pág. 218.

Verifica-se então que o âmago da questão da direcção efectiva se prende com a dificuldade de estabelecer, em concreto, uma ligação entre o que se entende por “direcção” e uma localização geográfica específica. O problema centra-se na dificuldade de, num caso concreto, se conseguir determinar qual o lugar de tomada de decisões.

Pelas dificuldades atrás referidas, para determinar o local de direcção efectiva apela-se a factos que são entendidos como simples indicadores do local que se pode considerar como tal. Entre esses factos são de realçar os seguintes:

- *“Lugar onde são realizadas as reuniões do Conselho de Administração;*
- *Lugar onde são tomadas as decisões mais importantes;*
- *Quem adopta as decisões mais importantes;*
- *Lugar onde é adoptada a “política societária” e quem a determina;*
- *A existência de outros corpos sociais, por exemplo conselhos consultivos, e com que tipo de poderes;*
- *Apuramento sobre se o Conselho de Administração recebe instruções de terceiros, residentes noutros Estados, para deliberar;*
- *Quem celebra os contratos societários, bem como determinar se estes contratos estão sujeitos a outras aprovações prévias ou ratificações posteriores, além das possíveis autorizações concedidas pela Assembleia Geral no âmbito normal de um controlo do Grupo;*
- *Lugar onde são celebrados os demais contratos da sociedade;*
- *Verificar a existência de contratos de administração celebrados por entes terceiros que não os administradores eleitos pela Assembleia Geral.”³³*

SOUSA DA CÂMARA para além destes elementos fácticos de análise, enumera ainda os critérios secundários sobre a administração da sociedade, como o local da residência dos administradores, o sítio onde se realiza a actividade económica e empresarial, tal como o local da residência do accionista único ou principal, bem como o alerta para o dever de apreciação dos elementos societários e contabilísticos, em consonância com o tipo de sociedade em causa.

³³ CÂMARA, Francisco Sousa da – *A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação*. Ciência e Técnica Fiscal n.º403, Julho – Setembro 2001, pág. 69 e ss.

Assim, de uma forma geral a OCDE defende que o local de gestão efectiva será aquele onde são tomadas as decisões centrais e fundamentais de gestão e de cariz comercial.

No que concerne ao comércio electrónico note-se que tudo é ainda mais complexo. Podemos concluir que o comércio electrónico vem reforçar a perda de vigor do critério da residência, tal como este nos é exposto, e a própria OCDE admite isso mesmo.

Pelas características próprias do comércio electrónico, já referidas anteriormente, como o anonimato, a fácil mobilidade, incerteza geográfica, a multiplicidade de pessoas envolvidas nas transacções desenvolvidas e localizadas geograficamente em vários locais do globo, leva a que aumente o desconhecimento da residência de qualquer dos intervenientes de uma sociedade *on-line*, factor ainda mais patente pelo facto de haver uma distribuição de funções o que possibilita ainda mais o anonimato, assim como a deslocação dos servidores utilizados.

Podemos afirmar, que existe uma incapacidade do conceito de direcção efectiva em indicar efectivamente o local da residência das empresas que desenvolvem a suas actividades utilizando as vias electrónicas e logicamente a inadequação da aplicação do elemento de conexão residência ao comércio electrónico, uma vez que as suas regras de aplicação estão em crise por não terem capacidade de se moldar a esta nova realidade, o que não significa que os princípios que estão na sua base também se incluam nessa crise, porque os princípios estão válidos, teremos é que alterar ou criar novas regras para que se possa tributar através da residência os rendimentos provenientes deste tipo de negócios.³⁴

No que respeita ao elemento de conexão fonte, este assegura o poder de tributação ao Estado onde se produz o rendimento.

A fonte não pode tributar todos os rendimentos obtidos pelo respectivo beneficiário, apenas pode tributar rendimentos gerados no correspondente território, ao contrário do que acontece com a residência. No caso do Estado onde se produzem os rendimentos, este só pode tributar os rendimentos que estão ligados ao seu território, ou seja, é a única conexão que existe para que se possa tributar. Está aqui presente a teoria da pertença económica, pois só existe pertença económica quanto aos rendimentos

³⁴ Cfr. PINA, Rita Tavares de - *O Insustentável peso de ser multinacional na era do comércio electrónico: Presença Tributária e atribuição de lucros*. In o Comércio Electrónico: Estudos Jurídico-Económicos, Almedina, 2002 pág. 127.

auferidos nesse território e não quanto ao beneficiário de tais rendimentos, pois este é não residente, e por tal a única conexão que existe com o Estado da fonte é a ligação da origem do rendimento. Há assim, uma tributação limitada na fonte, ao contrário da tributação universal na residência, para se poder tributar no Estado da fonte é necessário haver um determinado grau de presença num território, quer através dos montantes de rendimentos auferidos, quer da presença de determinados elementos de natureza material. Importa dar nota de que muitas vezes o limite mínimo para que se possa tributar no Estado da fonte é a existência de um estabelecimento estável. Este conceito foi criado para se reconhecer a tributação na fonte, tendo a sua maior dimensão com a teoria da pertença económica como já referimos.

Já tivemos oportunidade de explicar ao longo desta análise, que o estabelecimento estável ao longo do seu desenvolvimento em termos conceptuais vê a sua aplicação enfraquecida por conflitos de interesses, que como já vimos querem a todo o custo resistir à aplicação do conceito a novas realidades, como a do comércio electrónico, pretendem sempre moldar a aplicação do actual conceito a estas novas realidades, e recusam a sua incapacidade e inadequação ao mundo virtual, isto porque o objectivo daqueles que defendem esta imutabilidade do conceito é limitar o mais possível a tributação na fonte e ampliar a tributação na residência. Embora, haja esta preferência pela tributação na residência, a tributação na fonte tem que ser aceite, pois o Direito Internacional Fiscal ensina-nos que os lucros de uma empresa são tributados no Estado onde se encontra a sua residência, contudo, esta regra tem excepções, por exemplo no caso de a empresa ter um estabelecimento estável num outro Estado, este Estado pode tributar os rendimentos gerados no seu território através do estabelecimento estável, é o que resulta do artigo 7.º, n.º1 da Convenção Modelo da OCDE.³⁵

Concluindo, defendemos que se devem eliminar os critérios actuais que permitem a tributação na fonte, uma vez que não funcionam no âmbito do comércio electrónico, apesar de apoiarmos a continuidade da tributação no Estado da fonte, para isso será necessária a criação de novas figuras que encaixem todas as características do comércio electrónico, e permitam a tributação dos rendimentos gerados no Estado da

³⁵ Cfr. XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*. 2.ª Edição Actualizada, Março 2007, Almedina pág. 348 e 349; COURINHA, Gustavo Lopes - *A Tributação Directa das Pessoas Colectivas no Comércio Electrónico – Questões de Residência e Fonte*. In *Fiscalidade* n.º6, Abril de 2001, Edição do Instituto Superior de Gestão, pág. 57 e ss; TAVARES, Armando Jorge de Almeida - *A tributação do comércio electrónico: dificuldades na aplicação do normativo internacional*. Dissertação de Mestrado do Departamento de Economia, Gestão e Engenharia Industrial da Universidade de Aveiro, 2007, pág. 140.

fonte. Caso isto não seja possível, pode pensar-se no desenvolvimento de um novo elemento de conexão que sirva o direito da tributação do comércio electrónico.

6. SOLUÇÕES POSSÍVEIS PARA A TRIBUTAÇÃO DO COMÉRCIO ELECTRÓNICO EM ALTERNATIVA ÀS ACTUAIS REGRAS.

Depois de tudo aquilo que ficou demonstrado durante toda a exposição, apoiámos a urgência de se procurar novas regras para a tributação do comércio electrónico. Esta orientação surge, como vimos anteriormente, porque existe a crise dos elementos de conexão tradicionais, se essa crise revela a incapacidade e a desadequação das actuais regras, então não é lógico defender a sua conservação. Temos que procurar alternativas aptas para a resolução dos problemas suscitados, isto é, encontrar critérios capazes de determinar a residência e a fonte no âmbito do comércio electrónico. Não pensar desta forma é continuar a não ver que existe um problema e que este tem que ser rapidamente resolvido.

Na sequência daquilo que temos tratado, conseguimos evidenciar os graves problemas existentes para os Estabelecimentos Estáveis em face do comércio electrónico, continuar com a manutenção da figura para tributar os rendimentos gerados pelo comércio virtual é não querer evoluir. É querer conservar forçosamente o Estabelecimento Estável para uma realidade à qual este não se adequa, usando ficções que deturpam a essência e o conceito tradicional que se mantém operativo e essencial para outros tipos de actividades. E até porque, se a construção de ficções transmite elasticidade ao Estabelecimento Estável, é inquestionável que essa elasticidade é limitada, não podendo aplicar-se para sempre às inovações económicas que não se enquadram na forma como o critério foi construído, desenvolvido e aplicado.

Concordamos em manter o Estabelecimento Estável para as situações concretas em que esse conceito funciona. Somente nos casos em que o conceito é insuficiente ou incapaz se deve procurar soluções alternativas.

Por tal, a aplicação do conceito de estabelecimento estável, quer seja na sua forma de estabelecimento estável por natureza, quer seja na forma estabelecimento estável por ficção não se adequa ao comércio electrónico pelas razões já evidenciadas.

Assim, como já vimos no comércio electrónico não é necessária uma presença física para determinar o exercício de uma actividade económica relevante. Devemos entender isso, e avançar para uma solução mais adequada à realidade virtual. No que concerne à fonte, o estabelecimento estável, tal como nos é apresentado, não se consegue aplicar à realidade digital, desde logo porque a presença física não é um

elemento relevante para determinar o nexu tributário de uma realidade que se funda na não fisicalidade, é uma realidade digital, intangível e incorpórea. Não constitui uma solução válida estar sempre a tentar encontrar algo físico num meio digital, continuar a moldar o conceito existente a esta nova realidade é protelar o problema da incapacidade do conceito quando aplicado ao comércio electrónico.

A primeira solução possível para tentar resolver esta questão e defendida pela autora RITA CALÇADA PIRES, consiste no seguinte: para identificarmos onde é gerado o rendimento originado pelo comércio electrónico e onde deve ser tributado tal rendimento existe o conceito de cadeia de valor, que foi concebido para determinar o que gera o rendimento, e conseqüentemente onde esse rendimento é gerado.

Em termos gerais, podemos definir cadeia de valor como a representação de uma sucessão de um conjunto de actividades levadas a cabo por uma empresa no exercício da sua função. Tais actividades estão interligadas, sendo que, em cada elo que as interliga, é acrescentado valor, que é, em termos competitivo, a quantia que os consumidores estão dispostos a pagar por um determinado produto ou serviço.

A autora indica os seguintes aspectos a serem atendidos para conseguirmos encontrar a fonte no âmbito do comércio electrónico através deste conceito de cadeia de valor:

- *“Aquilo que se pretende tributar é o rendimento empresarial resultante do exercício da actividade no âmbito do comércio electrónico.*
- *O rendimento empresarial surge como resultado de uma cadeia de valor. Gera-se rendimento como consequência do valor do bem ou serviço criado na cadeia de valor.*
- *A tributação do rendimento gerado pelo comércio electrónico utilizando o esquema da cadeia de valor só poderá efectivamente acontecer caso se indiquem os elementos essenciais no funcionamento dessa cadeia de valor, pois esses elementos que revelam as realidades económicas que devem ser tributadas, por serem os elementos mais representativos de que se pretende tributar. Uma vez identificados esses elementos, encontram-se os elementos de conexão que possibilitam a aplicação do princípio da tributação na fonte.”³⁶*

³⁶ PIRES, Rita Calçada – *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico* – Desvendar mitos e construir realidades. Almedina, 2011, Teses de Doutoramento, pág. 552.

Este conceito é empregue no âmbito da gestão empresarial, contudo adapta-se perfeitamente ao Direito Fiscal, pois tem uma forte ligação à questão do rendimento.

Como refere MICHAEL PORTER, o valor é medido pelo total de rendimento obtido e isto porque o valor é aquilo que os consumidores estiverem dispostos a pagar por aquilo que a empresa lhes disponibiliza. Sendo o valor medido de acordo com o rendimento empresarial obtido, fica então ainda mais clara a ligação intrínseca entre a cadeia de valor e o rendimento, base para a aplicação do conceito no âmbito do Direito Fiscal.³⁷

Os elementos resultantes da cadeia de valor virtual que demonstram, com perspicácia, a forma como o rendimento é gerado são: o consumidor, a informação, o intermediário tecnológico e o intermediário financeiro.

Assim, podemos afirmar que estando a informação em profunda ligação com o elemento consumidor, são três os elementos encontrados, independentemente de ser evidente que quem beneficia do rendimento empresarial é quem deverá ser o obrigado tributário: o consumidor, o intermediário tecnológico e o intermediário financeiro.

Os locais onde estes elementos se encontram deverão ser as jurisdições com poder de tributação, sendo que todos eles revelam uma função eficaz na criação de rendimento. Estes elementos representam a fonte do rendimento empresarial gerado pelo comércio electrónico.

Outra solução apresentada é a tributação por meio de *bits*, geralmente definida por *BIT TAX*, porque os bens e serviços comercializados através do comércio electrónico directo, são transmitidos por meio de *bits*. Tais *bits* não têm forma corpórea, apenas representado unidades de medida da informação digital.

Foi ARTHUR CORDELL quem criou esta ideia de tributação dos *bits*, com o escopo de tributar o rendimento originado pelo comércio electrónico, defendendo que é a melhor forma de tributar este tipo de comércio.³⁸

LUC SOETE, também define *Bit Tax* como um imposto sobre a transmissão digital de informação proporcional ao número de *bits* transmitidos e recebidos, ou seja, tributa-se a transacção digital tendo em conta a quantidade de *bits* envolvidos na transacção electrónica.

³⁷ PORTER, Michael E. – *Competitive Advantage, Creating and sustaining superior performance*. New York: The Free Press, 1998, pág. 20 e ss.

³⁸ CORDELL, Arthur – *Taxing the internet: the proposal for a bit tax*. Discurso efectuado no Internacional Tax Program em Harvard Law School, 14 de February de 1997. <http://www.arraydev.com/commerce/jibc/9702-05.htm> (Consultado em 17 de Abril de 2013).

Não concordamos com este tipo de tributação, na medida em que não considera o conteúdo das informações transmitidas, mas apenas o número de *bits* transmitidos e recebidos. Neste sentido um mero CD de música ou um filme poderiam ter uma tributação maior que um sofisticado *software*, que tivesse um número menor de *bits*.

No âmbito da OCDE, e face aos princípios consagrados na conferência de Ottawa, neutralidade, eficiência, simplicidade, igualdade e flexibilidade, entende-se não haver necessidade de se criarem novos impostos pelo que a introdução do *bit tax* não poderá ser admitida, por isso tal como nós também não admite esta hipótese.

Ainda, uma outra solução possível relativamente à aplicação do conceito de estabelecimento estável ao comércio electrónico defende que, por um lado o conceito de estabelecimento estável deveria sofrer um alargamento de modo a incluir a página *web* como agente, retirando a necessidade do agente ser uma pessoa, salvaguardando-se assim, para os países importadores, uma equitativa repartição do rendimento tributário, ou por outro lado a criação de um novo conceito de estabelecimento estável, um Estabelecimento Estável Virtual.

Dentro desta solução, a nós parece-nos que a primeira hipótese não é viável, pelas razões que temos vindo a demonstrar, pois não se deve alargar ou tentar moldar o conceito existente a esta nova realidade, como já analisamos não se adapta e contém muitas lacunas. Quanto à segunda hipótese terá mais viabilidade, e é até defendida pelo *Grupo de Aconselhamento Técnico* da OCDE, este considera a existência de um estabelecimento estável virtual para aplicar às transacções ocorridas no âmbito do comércio electrónico. Entende-se que tal alteração poderia ser feita de três formas distintas, em primeiro alargar a definição de estabelecimento estável de forma a incluir também uma instalação fixa virtual; em segundo estender a definição de agente virtual e por último ampliar o conceito de presença virtual.

Das três formas enunciadas a que nos parece ter mais viabilidade é a da presença virtual, pois a mesma seria conseguida através do conceito de presença económica, ou seja, seria considerada onde a empresa exercesse, através do comércio electrónico, um nível de actividade expressivo.³⁹

Na nossa opinião deveria criar-se um novo conceito para tributar o comércio electrónico, mas antes de se desenvolver um novo conceito tem que se atingir um

³⁹ COCKFIELD, Arthur J. – *Reforming The Permanent Establishment Principle Through A Quantitative Economic Presence Test*. Pág. 30 e ss.

equilíbrio entre as soluções que vão sendo apresentadas e os princípios que estão na base do Direito Fiscal Internacional, e para isso é imprescindível existir cooperação, troca de informações, coordenação de hipóteses entre as várias Administrações Fiscais.

Concluído o nosso trabalho entendemos que as regras de tributação de acordo com o conceito de estabelecimento estável existente não se adequam ao comércio electrónico, pois não garantem a segurança da carga tributária, nem a manutenção do equilíbrio existente na partilha das receitas tributárias entre os países de residência e da fonte. A tentativa de adaptação das regras existentes à realidade virtual só vai criar mais problemas. A ideia final com que podemos ficar é que o conceito de estabelecimento estável actual não deve ser aplicado no âmbito do comércio electrónico e a OCDE deve trabalhar para tentar encontrar uma alternativa a este conceito que se aplique ao comércio electrónico.

7. CONCLUSÕES.

1. Defendemos, que o actual conceito de estabelecimento estável previsto na Convenção Modelo da OCDE, tal como o analisamos, não se adequa à realidade do comércio electrónico, pois foi concebido para se aplicar a uma realidade material e não digital, devendo por isso ser criado outro mecanismo, que permita a tributação do comércio electrónico no Estado da Fonte.
2. Defendemos, que as características do comércio electrónico não se coadunam com as tradicionais formas de tributação por parte das Administrações Fiscais, pois cada sistema fiscal age de forma individualizada, logo não estão aptos a resolver as questões que surgem, ao nível da tributação, num mundo globalizado.
3. Defendemos, que devem ser resolvidos os problemas das regras que sustentam a aplicação dos princípios da tributação no Estado da residência e da fonte, pois não estão aptas a serem aplicadas ao comércio electrónico, uma solução possível para esta questão seria a criação de um novo elemento de conexão, não querendo com isto dizer que os elementos de conexão residência e fonte não são válidos, pois estes são aceites, as regras pelas quais são aplicados é que estão incapacitadas.
4. Defendemos, por fim, que se deve criar um novo conceito para tributar o comércio electrónico, e ainda, desenvolver um mecanismo que permita uma maior comunicação e cooperação entre as várias Administrações Fiscais, de forma a permitir a partilha de informação e dados, para evitar que haja evasão fiscal no âmbito da tributação do comércio electrónico.

BIBLIOGRAFIA

ANACOM – *O comércio electrónico em Portugal – O quadro legal e o negócio*. Edição ICP - Autoridade Nacional de Comunicação, Março de 2004.

CÂMARA, Francisco Sousa da – *A dupla residência das sociedades à luz das convenções de dupla tributação*. Ciência e Técnica Fiscal n.º 403, Julho – Setembro 2001.

CARIDI, Alessandro - *Proposed Changes to the OECD Commentary on Article 5: Part II – The Construction PE Notion, the Negative List and the Agency PE Notion*. European Taxation, February 2003, International Bureau of Fiscal Documentation.

COCKFIELD, Arthur J. – *Reforming The Permanent Establishment Principle Through A Quantitative Economic Presence Test*.

CORDELL, Arthur – *Taxing the internet: the proposal for a bit tax*. Discurso efectuado no Internacional Tax Program em Harvard Law School, 14 de February de 1997. <http://www.arraydev.com/commerce/jibc/9702-05.htm> (Consultado em 17 de Abril de 2013).

COURINHA, Gustavo Lopes - *A Tributação Directa das Pessoas Colectivas no Comércio Electrónico – Questões de Residência e Fonte*. In Fiscalidade n.º6, Abril de 2001, Edição do Instituto Superior de Gestão.

GUERRA, José Calejo – *Situações triangulares, estabelecimentos estáveis e não discriminação*. Fiscalidade, Volume 31, Edição do Instituto Superior de Gestão, Junho – Setembro 2007.

GUIMARÃES, Vasco Branco – *O Conceito De Estabelecimento Estável e o Comércio Electrónico*. Colóquio “Os efeitos da globalização na tributação do rendimento e da despesa”. 12 e 13 de Julho de 2000. Administração Geral Tributária – Centro de estudos e apoio às políticas tributárias.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes – *Estudos de Direito Fiscal*. Almedina, Vol. II, 2005.

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

NABAIS, José Casalta – *Direito Fiscal*. 5.ª Edição, Reimpressão da edição de Março de 2009, Almedina.

ONDARZA, José António Rodriguez – *Algunas consideraciones sobre la fiscalidade directa del comercio electrónico y líneas de reforma*. Universidad Complutense de Madrid.

PEREIRA, Paula Rosado – *Dupla Tributação Internacional e Convenções*. Fiscalidade, Volume 29, Edição do Instituto Superior de Gestão, Janeiro – Março de 2007.

PLEIJSIER, Arthur – *The Agency Permanent: The Current Definition – Part One*. Intertax, Volume 29, Issue 5, 2001.

PLEIJSIER, Arthur – *The Agency Permanent: The Current Definition – Part Two*. Intertax, Volume 29, Issue 6-7, 2001.

PINA, Rita Tavares de - *O Insustentável peso de ser multinacional na era do comércio electrónico: Presença Tributária e atribuição de lucros*. In o Comércio Electrónico: Estudos Jurídico-Económicos, Almedina, 2002.

PIRES, Rita Calçada – *O Comércio Electrónico Como Realidade Económica e Fiscal – A Necessidade de Tributar o Rendimento Gerado Através do Comércio Electrónico*. Almedina, Estudos Em Homenagem Ao Professor Doutor Carlos Ferreira de Almeida, Volume IV, 2009.

PIRES, Rita Calçada – *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Electrónico* – Desvendar mitos e construir realidades. Almedina, 2011, Teses de Doutoramento.

PORTER, Michael E. – *Competitive Advantage, Creating and sustaining superior performance*. New York: The Free Press, 1998.

RIBEIRO, João Sérgio – *Tributação Presuntiva do Rendimento* – Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável. Almedina, 2010, Teses de Doutoramento.

SANCHES, J.L. Saldanha – *Manual de Direito Fiscal*. Coimbra Editora, 3.^a Edição, 2007.

SILVA, Miguel Mira, SILVA, Alberto, ROMÃO, Artur e CONDE, Nuno – *Comércio Electrónico na Internet*. LIDEL, 2.^a Edição revista e actualizada, 2003.

SKAAR, Arvid – *Erosion of the Concept of Permanent Establishment: Electronic Commerce*. Intertax. Volume 28. Issue 5. 2000.

TAVARES, Armando Jorge de Almeida - *A tributação do comércio electrónico: dificuldades na aplicação do normativo internacional*. Dissertação de Mestrado do Departamento de Economia, Gestão e Engenharia Industrial da Universidade de Aveiro, 2007.

TEIXEIRA, Carla Sofia Gonçalves – *Sistema de Impostos no Novo Paradigma de Comércio*. Dissertação de Mestrado do Instituto Superior de Contabilidade e Administração da Universidade de Aveiro, 2010.

XAVIER, Alberto – *Direito Tributário Internacional*. 2.^a Edição Actualizada, Março 2007, Almedina.