



UNIVERSIDADE
CATÓLICA PORTUGUESA | FACULDADE
DE DIREITO
ESCOLA DE LISBOA

O ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NO CONTEXTO DO BEPS

O CASO ESPECÍFICO DOS CONTRATOS DE COMISSÃO

Ana Cláudia Andrade Gouveia

Lisboa, 15 de Setembro de 2016

Universidade Católica Portuguesa | Escola de Lisboa

Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal

Sob a orientação do Senhor Professor Doutor João Sérgio Feio Antunes Ribeiro

Faculdade de Direito da Universidade Católica Portuguesa

O ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NO CONTEXTO DO BEPS

O CASO ESPECÍFICO DOS CONTRATOS DE COMISSÃO

DISSERTAÇÃO

Para obtenção do grau de Mestre em Direito Fiscal pela Universidade Católica Portuguesa-Lisboa, redigida por Ana Cláudia Andrade Gouveia, sob a orientação do Senhor Professor Doutor João Sérgio Feio Antunes Ribeiro.

Lisboa, 15 de Setembro de 2016

LISTA DE SIGLAS E ABREVIATURAS

§	Parágrafo
Al.	Alínea
Art.	Artigo
BEPS	Base Erosion and Profit Shipping
Cp.	Capítulo
CDT	Convenção de Dupla Tributação
CMOCDE	Convenção modelo da OCDE
CMONU	Convenção modelo das Nações Unidas
CIRC	Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IBFD	International Bureau of Fiscal Documentation
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
nº	Número
OCDE	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico
P.	Página
Ps.	Páginas
Ss.	Seguintes
Vd.	Vide
Vol.	Volume
Pt.	Ponto

ÍNDICE

Introdução	7
1-Noções operativas	9
1.1- O Estabelecimento Estável na CMOCDE	9
1.1.1- Introdução	9
1.1.2- Breve alusão aos diferentes “testes”	11
a) Instalação Física.....	11
b) Projeto.....	13
c) Agência	14
1.1.3- Breve comparação com o regime previsto no Direito português	14
1.1.4- Contratos de Comissão	15
2- O Estabelecimento Estável Agência.....	17
2.1- Os requisitos do art.5º, n.º 5 CMOCDE	17
2.1.1- Pessoa	17
2.1.2- Autoridade para celebrar contratos em nome da empresa.....	18
2.1.3-Caráter de habitualidade	19
2.1.4- Exercício de atividades não excluídas.....	20
2.2-Os agentes independentes.....	20
2.3-Principais debilidades do conceito	22
2.3.1-A inexistência de um conceito geral de agência na CMOCDE.....	22
2.3.2-A relação com os contratos de comissão	24
2.3.3-A relação entre os n.ºs 5 e 6 do art.5º	25
2.4-Conclusões preliminares.....	26
3- O BEPS	28
3.1-Considerações gerais	28
3.2- A ação 7	29
3.3- Alterações propostas.....	30
3.3.1-Ao art.5º, n. º5.....	30
3.3.2-Ao art.5º. n. º6.....	32
3.4-Reflexões críticas.....	33
Conclusões	39
LISTA BIBLIOGRÁFICA.....	41

Introdução

O conceito de estabelecimento estável apresenta-se como um dos conceitos mais controversos no âmbito do Direito Fiscal. Ao longo do tempo, tem sofrido diversas alterações, em virtude da evolução das economias e das mentalidades.

É inegável que a globalização assume um papel principal nessa evolução. As ditas formas tradicionais de indústria e negócio alteram-se a um ritmo avassalador, o que significa que as leis fiscais têm de acompanhar esse progresso.¹

O mercado global, para além de inúmeros benefícios, traz também grandes desafios. A nível fiscal, os principais problemas têm sido o combate à erosão da base tributável e a transferência de lucros, de forma a diminuir ou eliminar a carga fiscal das empresas.

Tornou-se necessário definir novas regras que permitam uma repartição justa dos rendimentos entre Estados, sempre que, em virtude dos direitos internos, haja risco de haver uma dupla tributação, o que constituiria um desincentivo ao comércio internacional.

A OCDE² assume, neste contexto, um papel principal. A CMOCDE³, pese embora tenha apenas o carácter de recomendação⁴, é um guia essencial para as negociações entre Estados no momento da celebração das CDT. O objetivo é atingir um nível de harmonização fiscal suficiente, de forma a evitar possíveis litígios, incentivar o investimento, assegurar a neutralidade⁵ fiscal e eliminar a dupla tributação internacional.

Tendo em conta o supramencionado, pareceu-nos relevante analisar o regime do estabelecimento estável previsto na CMOCDE, que consiste num teste que tem por base a aplicação de elementos de conexão, no aferimento dos poderes de tributação, quando a

¹ A este propósito, Vd. NABAIS, José Casalta. *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*,...ps.84-85 e p.91.

² A OCDE foi criada em 1961 e tem como objetivo a promoção do bem-estar económico e social a nível mundial. Permite a coordenação de interesses entre os diferentes Estados. Ultimamente, tem desenvolvido esforços no combate à concorrência fiscal prejudicial. Vd. COSTA, Paulo Nogueira & MACHADO, Jónatas. *Manual de Direito Fiscal*..., p.160.

³ A CMOCDE teve origem nos trabalhos desenvolvidos pelo Comité Fiscal da Organização Europeia de Cooperação Económica (OECE). Em 1961, a OCDE substituiu a OECE e em 1963 foi divulgado o primeiro projeto de convenção e respetivos comentários. Para mais desenvolvimentos, Vd. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*..., ps.103-105.

⁴ A CMOCDE em matéria de rendimento e património, serve de referência aos países membros para a celebração de novas convenções bilaterais ou revisão de convenções já existentes para evitar a dupla tributação. Vd. COSTA, Paulo Nogueira & MACHADO, Jónatas. *Manual de Direito Fiscal*,... p.182.

⁵ A propósito da distinção entre neutralidade na importação e na exportação, Vd. CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade*...ps.212-215.

dimensão material do facto tributário entra em contato com mais de um ordenamento jurídico.

É uma figura que tem por objetivo delimitar as situações em que é razoável que se considere que existem laços económicos significativos⁶ entre uma sociedade não residente e um determinado Estado. Neste sentido, a CMOCDE prevê três elementos distintos que constituem possíveis “testes”⁷ a aplicar às situações concretas, sendo um deles o estabelecimento estável agência.

Recentemente, no âmbito do projeto BEPS⁸, foram propostas alterações ao art.5º CMOCDE,⁹ com o intuito de prevenir que a aplicação do conceito de estabelecimento estável seja evitada por parte dos contribuintes, com o objetivo de reduzir ou eliminar a tributação. Um dos problemas identificados consiste no abuso resultante do uso de contratos de comissão e estratégias similares, de forma a que o teste do estabelecimento estável agência não se verifique.

Na presente dissertação, iremos proceder a uma breve referência de noções essenciais para a compreensão daquilo que é o estabelecimento estável, para em seguida focarmos o resto da nossa exposição no entendimento daquilo que é a problemática do estabelecimento estável agência. Iremos identificar as suas principais debilidades, com especial ênfase na sua relação com os contratos de comissão. Iremos ainda analisar as alterações propostas pelo BEPS no âmbito desta temática, concluindo com uma reflexão crítica.

Fora da nossa análise ficam as restantes alterações sugeridas no plano de ação 7, que embora merecedoras de atenção, teriam de ser objeto de uma outra dissertação.

⁶ Vd. CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES, Vasco Branco. Lições de Fiscalidade..., ps.233-234 & PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios do Direito Fiscal Internacional...*, p.129.

⁷ Estes testes têm como função determinar se uma sociedade não residente assume, num determinado Estado, uma presença que justifique a tributação em moldes semelhantes à das sociedades residentes. Os testes atualmente identificados na CMOCDE são a existência de uma instalação física, a ação de um agente ou a existência de um projeto. Os comentários à CMOCDE consagram ainda uma disposição de carácter opcional, respeitante à prestação de serviços.

⁸ Mais concretamente, através do plano de ação 7. Vd. OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

⁹ As alterações sugeridas materializam-se em quatro problemas distintos: (i) contratos de comissão e estratégias similares; (ii) exclusão das atividades previstas na lista negativa; (iii) fracionamento artificial de contratos; (iii) setor dos seguros.

1- Noções operativas

1.1- O Estabelecimento Estável na CMOCDE

1.1.1- Introdução

É cada vez mais frequente, uma empresa não residente, exercer atividades económicas num país, sem constituir uma sociedade, atuando assim através de uma mera extensão do seu património.¹⁰

Surgiu então, a necessidade de estabelecer um compromisso entre Estados, garantindo os interesses de ambos. A regra aparenta ser simples: um Estado só pode tributar um não-residente pelos seus lucros, se este dispuser de um estabelecimento estável no seu território.¹¹ Seguindo PAULA ROSADO PEREIRA¹², “este princípio (...), constitui uma concessão ao princípio da fonte, evitando o reconhecimento de competência exclusiva para a tributação dos lucros ao Estado do qual as empresas são residentes.”

A sua principal função, é estabelecer requisitos para que o Estado da fonte possa tributar os lucros provenientes de atividades económicas exercidas no seu território, pela evidente conexão que lhes é inerente.

Tem-se verificado, no entanto, que a aplicação prática do conceito suscita imensas dificuldades. Uma das principais razões para tal, passa pelo facto de ser cada vez mais frequente a realização de operações desmaterializadas¹³, em que não há localização precisa, ou havendo, apresenta-se controversa¹⁴.

Um dos seus principais efeitos, é alocar as receitas fiscais de transações entre fronteiras, entre o Estado em que o rendimento é gerado e o Estado de residência das empresas.¹⁵ Se for considerado que uma empresa tem um estabelecimento estável noutra país que não o da sua residência, esse outro país tem o direito de tributar os lucros

¹⁰ Sobre o conceito de estabelecimento estável, Vd. ABREU, José Carlos. *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis...*, p.36 e ainda, SANCHES, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal...*, p.355.

¹¹ Art. 7º CMOCDE.

¹² Vd. CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade...*, p.232.

¹³ Vd. ABREU, José Carlos. *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis...*, p.11.

¹⁴ Isto resulta essencialmente do facto de as formas de negócio estarem em constante evolução, nomeadamente ao nível do comércio eletrónico, em que nem sempre é possível recorrer a critérios físicos. Vd. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional...*, p.299.

¹⁵ Dentro desta temática Vd. ARNOLD, Brian J., *Article 5: Permanent Establishment - Global Tax Treaty Commentaries...*, cp. 1.1.1.3.

atribuídos a esse estabelecimento estável.¹⁶ Assim, há competência tributária cumulativa entre o Estado da residência e o Estado da fonte, contudo, este último goza de precedência perante o Estado da residência, o que significa que este tem que aplicar métodos para evitar a dupla tributação internacional.¹⁷

Podemos encontrar uma definição do conceito no art. 5.º da CMOCDE e da CMONU¹⁸. Assume um papel fulcral na tributação de rendimentos de trabalho e capital,¹⁹ constituindo o ponto de partida para a interpretação e aplicação de outros artigos da CMOCDE.²⁰

Há países que consideram que o conceito de estabelecimento estável deve ser o mais abrangente possível, compreendendo assim qualquer atividade realizada no seu território (posição inspirada no conceito previsto no CMONU, em resposta às especificidades dos países em vias de desenvolvimento).²¹ Outros, consideram que tal seria prejudicial para as economias, pois afastaria possíveis interessados em estabelecer atividade no seu território.

Em consequência, encontramos CDT, pese embora tendo como base a CMOCDE, com diferenças evidentes entre si. Ainda assim, podemos afirmar que existe uma certa harmonização na prática internacional.²²

O art.5.º, n.º1 comporta uma definição geral e diz-nos que (...) *a expressão estabelecimento estável significa uma instalação fixa através da qual a empresa exerce*

¹⁶Na medida em que esses lucros sejam atribuídos a esse estabelecimento estável. Vd. Art.7º, n.º 1 CMOCDE. Para mais desenvolvimentos acerca da determinação do lucro do estabelecimento estável, Vd. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional...*, ps.610-617.

¹⁷ O Estado da residência tem que aplicar o método da isenção ou do crédito de imposto. Art. 23º-A e 23º-B da CMOCDE. Sobre os métodos de eliminação da dupla tributação Vd. CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade...*ps.236-240 & COSTA, Paulo Nogueira & MACHADO, Jónatas. *Manual de Direito Fiscal...*, p.178-182.

¹⁸ Não iremos explorar o conceito previsto na CMONU nesta dissertação. A CMONU regula a matéria de dupla tributação entre os países desenvolvidos e países em desenvolvimento. Foi criada em 1980, mas entrou em vigor em 2001, na sua versão revista. Esta convenção, em contraste com a CMOCDE, privilegia o Estado da fonte. Vd. COSTA, Paulo Nogueira & MACHADO, Jónatas. *Manual de Direito Fiscal...*, p.184.

¹⁹ Vd. Art.7º, art.10º, art.11º, art.12º, art.13º, art.15º, art.21º CMOCDE.

²⁰ Estes artigos constituem uma referência aos Estados, quando celebram as CDT. O facto de constituírem meras recomendações, origina discrepâncias, pois cada Estado tem a liberdade de, não concordando, introduzir reservas ou recomendações. Note-se que as CDT constituem tratados internacionais, não tendo a natureza de meras recomendações. Vd. *Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, 1969.*

²¹ Os países em vias de desenvolvimento defendem que deveriam poder tributar lucros auferidos no seu território por não residentes, ainda que estes não disponham de estabelecimento estável. Esta questão suscita discussão essencialmente no que diz respeito à tributação das prestações de serviços.

²² Neste sentido, Vd. RIBEIRO, João Sérgio. *A Tributação Presuntiva do Rendimento...*, ps.441-442.

toda ou parte da sua atividade.”²³ No n.º 2 do art.5.º, encontramos uma lista positiva, com alguns exemplos, que só relevam quando os requisitos do art.5.º, n.º1 estão verificados.²⁴

O n.º 3 prevê uma regra específica para os estaleiros de construção ou projetos de instalação ou montagem.

O n.º 4 elenca uma lista negativa, que se reporta às atividades com caráter meramente preparatório ou auxiliar. Importa notar, contudo, que não é uma lista fechada, abrangendo essencialmente atividades de armazenamento, entrega ou exposição de bens ou mercadorias, recolha de informação, compra de bens ou mercadorias ou qualquer outras de caráter preparatório ou auxiliar²⁵.

Os n.º 5 e n.º 6 tratam da figura do agente dependente, em contraposição com o agente independente.

Por fim, o n.º 7 esclarece que uma subsidiária não constitui, por si só, um estabelecimento estável da sua sociedade-mãe. Ao contrário das sucursais ou agências, as subsidiárias constituem entidades independentes, e só serão consideradas estabelecimentos estáveis se atuarem, efetivamente, como agente dependente.²⁶

1.1.2- Breve alusão aos diferentes “testes”

Para que se possa concluir pela existência de estabelecimento estável num determinado Estado, é necessário que a sociedade não residente desenvolva uma presença que justifique a sua tributação de forma semelhante às sociedades residentes. Para tal, a CMOCDE consagra possíveis testes, que consistem na existência de uma instalação física, na existência de um agente, ou ainda, na existência de um projeto.

a) Instalação Física

No art.5.º, n.º 1 da CMOCDE encontramos referência ao critério da fixidez.

É um critério que introduz um grau considerável de certeza e segurança para as administrações e para os contribuintes, assim como grande exequibilidade.²⁷

²³ Vd. Art.5º, n.º1 CMOCDE.

²⁴ Há certos tratados que contêm listas mais extensas.

²⁵ Vd. Comentário ao art.5º CMOCDE § 21- 30.

²⁶ Vd. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional...*, p.343.

²⁷ Para maior aprofundamento sobre estes pontos Vd. ARNOLD, Brian J., *Article 5: Permanent Establishment - Global Tax Treaty Commentaries...*, cp. 1.1.2.1.2 e 1.1.2.1.3.

Segundo ROBERT L. WILLIAMS²⁸, aquando da aplicação deste critério a uma situação prática, decorre da CMOCDE e da jurisprudência que devemos testar e analisar cinco requisitos fundamentais: (i) caráter da instalação; (ii) caráter fixo; (iii) grau de permanência em termos de coerência temporal; (iv) verificar se a instalação está à “disposição”; (v) verificar se a atividade é exercida através dessa instalação.

Em relação ao caráter da instalação, não há uma lista fechada. Não é necessário que a instalação seja imóvel, imprescindível para a aplicação do regime é que seja utilizada no exercício das atividades da empresa.

Relativamente ao caráter fixo, entende-se que deve haver uma ligação entre a instalação e um certo ponto geográfico. Não é exigível que haja efetiva ligação ao solo, é apenas exigível que haja permanência num determinado espaço.²⁹

É notório que em certos casos, devido à natureza de algumas atividades³⁰, é difícil aferir a existência deste critério. Por esta razão, a OCDE esclarece que a melhor forma de avaliar a atividade no seu todo, é avaliar a coerência geográfica e comercial. Só há estabelecimento estável se ambas se verificarem no caso concreto.

No que diz respeito ao grau de permanência, embora não haja total consenso entre Estados, para que se possa aferir se existem laços económicos significativos com o Estado da fonte, deve ser verificado um período mínimo de 6 meses³¹.

Outro requisito a verificar é se a instalação ou material se encontra à disposição da entidade³². Segundo alguns autores, este critério tem perdido alguma relevância.³³ Não é necessário que haja um direito jurídico formal sobre a instalação³⁴, podendo até haver ocupação ilegal.³⁵

²⁸ Para maior desenvolvimento, Vd. WILLIAMS, Robert J., *Fundamentals of Permanent Establishments*,...p.16 e ss.

²⁹ Neste sentido Vd. Comentários ao art. 5º CMOCDE, § 5. Para posteriores desenvolvimentos Vd. SCHAFFNER, Jean. *How Fixed Is a Permanent Establishment?*,...p.161 e ss.

³⁰ Nomeadamente, atividades com caráter predominantemente móvel.

³¹ Constituem exceções a esta regra as atividades de natureza recorrente e as atividades empresariais exercidas exclusivamente no país em questão. Vd. Comentários ao art.5º, CMOCDE, § 6.

³² A verificação deste critério é mais complexa quando estamos perante casos em que uma entidade usa as instalações de outra.

³³ Vd. SCHAFFNER, Jean. *How Fixed Is a Permanent Establishment?*...,p.137.

³⁴ Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE, § 4 & 4.1.

³⁵ Encontramos nos comentários alguns exemplos que podem ilustrar a existência de um estabelecimento estável. Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE, § 4.2-4.5. Em relação ao quarto exemplo, há diversos autores que defendem a sua eliminação. Neste sentido, Vd. WILLIAMS, Robert J., *Fundamentals of Permanent Establishments*,...ps.34-35.

Por fim, em relação ao facto de a atividade ter de ser exercida através da instalação, deve haver uma interpretação em sentido amplo. A instalação tem de ser usada para o exercício da atividade, se for usada para outro fim não será considerada.

b) Projeto

No art.5.º, nº3 da CMOCDE encontramos um caso atípico de estabelecimento estável. Os estaleiros de construção, de instalação ou de montagem estão associados a atividades com carácter temporário, que contrastam com o requisito de permanência a que já referimos *supra*. Contudo, têm grande relevância económica, não podendo ficar à margem da tributação.

A CMOCDE consagra um requisito objetivo, estando definido um período mínimo de 12 meses de presença de uma entidade num determinado Estado, para que se possa concluir pela existência de um estabelecimento estável. Este critério é aferido individualmente, ou seja, por cada projeto ou estaleiro de construção, a não ser quando estamos perante situações em que haja vários projetos ou estaleiros que constituam um todo coerente a nível comercial e geográfico.³⁶

O período dos 12 meses tem início na data em que a atividade é iniciada e fim na data em que termina definitivamente (seja por conclusão efetiva ou por abandono).³⁷

Há autores que consideram que este período deveria ser reduzido, tendo em conta os avanços tecnológicos nesta área. Neste sentido, seguimos JOSÉ CARLOS ABREU³⁸ “(...) este período deverá ser atualizado (reduzido), pois poderão realizar-se obras de substancial valor económico num prazo inferior a doze meses (e mesmo a seis meses) que justificam a tributação no Estado onde se situam, ou seja, no Estado ao qual há efetiva ligação económica.”

Na nossa opinião, a revisão do período, justifica-se ainda por outros dois fatores.

Em primeiro lugar, pelo facto de não fazer sentido a estipulação de períodos de tempo diferentes entre o n.º1 e o n.º3 do art.5º CMOCDE. Se o objetivo é conseguir a maior harmonização possível entre os diferentes Estados, a aplicação de períodos

³⁶ Vd. Comentário ao art.5º CMOCDE § 18.

³⁷ As interrupções temporárias que possam ocorrer não deixam de ser contabilizadas Vd. HOLMES, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties...*, p.157.

³⁸ Vd. ABREU, José Carlos. *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis...*, p.50.

diferentes só origina mais discrepâncias.³⁹ Além disso, não conseguimos entender qual a razão da diferenciação, os dois números do artigo deveriam estar equiparados.

Em segundo lugar, qualquer delimitação temporal já é, por si só, vulnerável. Quanto maior for o período estabelecido, mais fácil é evitar a aplicação deste teste.

c) Agência

Este terceiro teste foi introduzido de forma a realçar que hoje em dia não podemos limitar a aplicação da figura do estabelecimento estável a espaços físicos. As empresas podem desenvolver a sua atividade num Estado distinto do qual residem com o recurso a um “agente”, não havendo qualquer instalação física que seja conexas com a sua atividade.

Estes casos estão previstos no art.5.º, n.º 5 da CMOCDE, que prevê um conjunto de requisitos que necessitam de ser observados para que haja aplicação do regime. No art.5.º, n.º 6 é feita uma referência ao conceito de agente independente, que não é considerado para efeitos de aplicação do estabelecimento estável agência.

Tendo em conta que o nosso trabalho tem como objetivo analisar esta figura, desenvolveremos este conceito ulteriormente.

1.1.3- Breve comparação com o regime previsto no Direito português

Anteriormente, Portugal consagrava um conceito de estabelecimento estável demasiado amplo, inspirado na política tributária internacional dos países menos desenvolvidos.⁴⁰ Atualmente, o conceito de estabelecimento estável está previsto no art.5.º do CIRC e é quase idêntico ao previsto na CMOCDE.

A primeira diferença a assinalar⁴¹, consiste no facto de, em relação ao conceito de “estabelecimento estável projeto”, o prazo previsto em Portugal ser de 6 meses (em contraposição com os 12 meses previstos na CMOCDE). Há também referência ao facto de não relevar se as empreitadas ou subempreitadas são encomendadas a várias pessoas.

Portugal introduziu ainda uma reserva, em que estipula o direito de considerar que uma empresa tem um estabelecimento estável no seu território se exercer atividades de

³⁹ A CMONU estabelece um período mínimo de 6 meses para que se possa considerar que há estabelecimento estável. Além disso, há países que efetuaram reservas nesse sentido, incluindo Portugal.

⁴⁰ Vd. SANCHES, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal...*, p.357.

⁴¹ Vd. ABREU, José Carlos. *A tributação dos Estabelecimentos Estáveis...*,p.39.

planificação, consultadoria, supervisão, trabalhos auxiliares ou qualquer outra atividade em conexão com um local de construção ou projeto de instalação, desde que tais atividades ou trabalhos durem mais de seis meses.⁴²

Outra característica distintiva⁴³ está relacionada com o conceito de “estabelecimento estável agência”, tendo em conta que a nossa legislação, no art.5.º, n.º7 do CIRC, exige que o agente independente assuma os riscos do negócio. Na CMOCDE só há referência ao risco empresarial nos comentários, como critério interpretativo da distinção entre agente dependente e agente independente.

Por fim, o art.5.º, n.º9 do CIRC, consagra que os sócios ou membros das entidades submetidas ao regime da transparência fiscal, que não tenham residência, sede ou direção efetiva em Portugal, obtêm os seus rendimentos através de um estabelecimento estável nele situado.

1.1.4- Contratos de Comissão

Uma questão que tem gerado muita controvérsia tem sido a de saber se os contratos de comissão celebrados entre uma entidade não residente e um agente presente num determinado Estado, estão ou não abrangidos pelo estabelecimento estável agência.

Estes contratos⁴⁴, com origem no direito civil, caracterizam-se por estabelecer duas relações separadas: uma relação interna entre comitente e comissário e uma relação externa entre o comissário e o terceiro.⁴⁵ São considerados mandatos sem representação, em que o mandante designa-se por “comitente” e o mandatário por “comissário”. O comissário atua em seu nome, mas por conta do comitente. Pode ainda aceitar ordens, negociar preços e celebrar contratos sem autorização do comitente.⁴⁶

Outra característica relevante, é o facto de, normalmente, os comissários suportarem um grau de risco muito reduzido. O lucro, assim como o inventário, pertencem legalmente ao comitente.⁴⁷

⁴² Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE, § 64.

⁴³ Vd. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional...*, ps.340-341.

⁴⁴ No Direito Português, encontramos o conceito de contratos de comissão nos artigos 266º a 277º do Código Comercial. O art. 268º dispõe que “O comissário fica directamente obrigado com as pessoas com quem contrata, como se o negócio fosse seu, não tendo estas acção contra o comitente, nem este contra elas, ficando, porém, sempre salvas as que possam competir, entre si, ao comitente e ao comissário.”

⁴⁵ Para mais esclarecimentos acerca dos contratos de comissão, Vd. VASCONCELOS, Pedro Pais. *Direito Comercial...*, ps.174-178

⁴⁶ Vd. WILLIAMS, Robert L. *Fundamentals of Permanent Establishments...* p.170.

⁴⁷ Vd. PLEIJSIER, Arthur. *The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?*,... p.152.

Imaginemos que uma empresa residente em Portugal quer vender os seus produtos em Espanha, mas não o quer fazer diretamente. Ao celebrar um contrato de comissão, o comissário efetua as transações, em seu nome, no Estado A, mas por conta do comitente, residente no Estado B. Nestes casos, o Estado A tem direito a tributar apenas a comissão recebida pelo comissário, enquanto que os lucros são tributados no Estado B. Por esta razão, na generalidade dos casos, o comissário encontra-se situado em países com elevadas taxas de tributação.⁴⁸

Importa notar que a comissão recebida pelo comissário está sujeita ao princípio do *arm's length*, o que significa que, nos casos em que empresas do mesmo grupo celebram estes contratos, têm de estabelecer a mesma remuneração que estabeleceriam se os celebrassem com empresas com os quais não têm qualquer relação.⁴⁹

⁴⁸ No mesmo sentido, Vd. MILLER, Angharad & OATS Lynne. *Principles of International Taxation*,...ps.259-260.

⁴⁹ A este propósito, Vd.PLEIJSIER, Arthur. *The Agency Permanent Establishment, Pratical Applications. Part Two*,... p.219.

2- O Estabelecimento Estável Agência

2.1- Os requisitos do art.5º, n.º 5 CMOCDE

Como já referimos, o art.5º, n.º5 CMOCDE consagra um terceiro teste para a aplicação do conceito de estabelecimento estável, que consiste em aferir se uma sociedade que não esteja abrangida nem pelo art.5º, n.º1 nem pelo art.5º, n.º3⁵⁰, pode, ainda assim, exercer uma presença significativa para efeitos de tributação num Estado que não o da sua residência, através de um agente.

O artigo dispõe que, para que se aplique o regime do estabelecimento estável agência, é necessário que se verifiquem os seguintes requisitos: (i) tratar-se de uma pessoa; (ii) existência de autoridade para celebrar contratos em nome da empresa; (iii) exercício desses poderes com caráter de habitualidade; (iii) exercício de atividades não abrangidas pela lista negativa do art.5º, n.º 4 CMOCDE.

2.1.1- Pessoa

O art.3º, n.º1 CMOCDE define o que se entende por “pessoa”, esclarecendo que deve haver uma interpretação ampla do conceito. Assim, estão abrangidas as pessoas singulares, sociedades e outros agrupamentos de pessoas.⁵¹ O conceito de estabelecimento estável agência implica então a existência de uma relação legal entre uma pessoa intermediária e uma empresa não residente.⁵²

Os comentários⁵³ esclarecem que os agentes não necessitam de ser residentes nem de possuir uma instalação física no Estado em que operam em nome e por conta da empresa. Fundamental para a aplicação do regime é que vinculem a empresa para a qual exercem as respetivas funções. O risco é suportado pela empresa e não pelo agente.⁵⁴

⁵⁰ Os comentários à CMOCDE estipulam que o art.5º, n.º5 propõe apenas um critério alternativo, ou seja, de última *ratio*. Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE § 35.

⁵¹ Vd. Comentários ao art.3º CMOCDE, § 2.

⁵² Vd. FEUERSTEIN, David. *The Agency Permanent Establishment...*, p.110.

⁵³ Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE, § 32.

⁵⁴ Vd. FINNERTY, Chris & MERKS, Paulus & PETRICCIONE, Mario & RUSSO, Raffaele. *Fundamentals of International Tax Planning...* p. 44.

Seria contrário aos interesses das relações económicas internacionais que qualquer pessoa que desenvolvesse atividades para uma empresa não residente fosse considerada, por si só, um agente dependente para efeitos de aplicação do art.5º, n.º5.⁵⁵

2.1.2- Autoridade para celebrar contratos em nome da empresa

Este requisito tem causado imensas dificuldades na aplicação deste teste. Foi introduzido com o objetivo de fazer a clara distinção entre os agentes que exercem poderes que vinculem as empresas e aqueles que, ainda que desempenhem funções, não são considerados agentes dependentes, para efeitos de aplicação do artigo, por não haver essa vinculação.⁵⁶

A este propósito, é de extrema importância a leitura dos comentários ao art.5º CMOCDE, que consagram expressamente que a aplicação da disposição não pode ser restringida apenas aos contratos celebrados literalmente em nome da empresa⁵⁷. Assim, basta que haja a celebração de um contrato vinculativo para a empresa, desde que diga respeito a atividades próprias da empresa.⁵⁸

A ideia fundamental é que na interpretação do preceito deve prevalecer a substância e não a forma, ou seja, ainda que o agente não assine efetivamente os contratos em nome da empresa, tal não significa que não tem poderes para celebrar contratos em nome da mesma, se esta ficar vinculada pelos seus atos.⁵⁹

A título de exemplo, uma pessoa num Estado X, que negocie os elementos e pormenores de um contrato, de forma vinculativa, para uma empresa residente num Estado Y, pode ser considerada um agente dependente. O facto de o contrato ser assinado por uma outra pessoa no Estado Y ou de a pessoa não ter poderes de representação formais, não constituem elementos impeditivos para a aplicação do art. 5º CMOCDE.⁶⁰ Assim sendo, este requisito tem de ser verificado mediante uma análise à situação concreta, não podendo ser reduzido à verificação de um elemento meramente formal, como aparentava resultar do texto do art.5º, n.º5 CMOCDE.

⁵⁵ Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE, § 32.

⁵⁶ A pessoa tem de atuar sempre por conta da empresa, não apenas na medida em que exerça os poderes para celebrar contratos em nome desta. Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE § 34.

⁵⁷ Vd. HOLMES, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties...*, p.162 & Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE § 32.1.

⁵⁸ Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE, § 32.1 e 33.

⁵⁹ Vd. FINNERTY, Chris & MERKS, Paulus & PETRICCIONE, Mario & RUSSO, Raffaele. *Fundamentals of International Tax Planning...* p.44

⁶⁰ Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE § 33.

É ainda estabelecido que quando uma empresa não participe ativamente nas transações, poderá significar que delegou competências ao agente.⁶¹

Alguns autores defendem ainda que a interpretação deste critério deve ser feita mediante uma perspectiva económica, na medida em que deve ser aferido se as consequências financeiras da atividade do agente se repercutem ou não na esfera da empresa que este representa. Assim, argumentam que a vinculação não é um critério legal, mas sim económico.⁶²

2.1.3-Caráter de habitualidade

Os poderes do agente devem ser exercidos⁶³ habitualmente e não apenas em casos esporádicos⁶⁴. Este requisito deve ser avaliado caso a caso, pois dependerá muito do modelo de negócio em causa. Não é possível estabelecer um critério objetivo, sendo necessário aferir da natureza dos contratos e atividades exercidas.⁶⁵

Neste caso, os comentários não consagram exemplos, precisamente por não ser possível definir critérios precisos. Contudo, dispõem que “não obstante, justifica-se o recurso aos mesmos géneros de factores tidos em linha de conta no número 6 para uma definição nestes casos.”⁶⁶

Há autores que defendem que este requisito implica a verificação de frequência e permanência. Neste sentido, JEAN SCHAFFNER⁶⁷ defende que os dois critérios devem ser observados em simultâneo, não havendo qualquer prevalência entre ambos.

O autor defende ainda, a título de exemplo, que a conclusão de um único contrato por um agente, num período de dois anos, não implica a não verificação do caráter de habitualidade, na medida em que esse ato terá sido precedido de um largo período de

⁶¹ Os comentários explicam que, por exemplo, o facto de uma pessoa solicitar e receber encomendas, sem as finalizar formalmente, havendo apenas uma aprovação por parte da empresa residente noutro Estado, pode dar lugar à constituição de estabelecimento estável. Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE § 32.1.

⁶² Para mais desenvolvimentos, Vd. PIJL, Hans. *Agency Permanent Establishments: in the name of and the Relationship between Article 5(5) and (6)...*, ps.6-7.

⁶³ Se o agente detiver a autoridade de celebrar os contratos, mas não a exercer efetivamente, não é considerado que o requisito esteja cumprido. Vd. WILLIAMS, Robert L. *Fundamentals of Permanent Establishments...*, p.152.

⁶⁴ Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE § 32.

⁶⁵ Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE § 33.1 & Vd. FINNERTY, Chris & MERKS, Paulus & Vd. PETRICCIONE, Mario & RUSSO, Raffaele. *Fundamentals of International Tax Planning...* p45.

⁶⁶ Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE § 33.1.

⁶⁷ SCHAFFNER, Jean. *How Fixed is a Permanent Establishment?...*, p.232.

negociações, o que pode evidenciar, ainda assim, a sua autoridade.⁶⁸ Esta posição não é unânime, na medida em que há quem considere que ainda que no âmbito de certa indústria, seja comum a falta de frequência com que os contratos são celebrados, se durante um período de dois anos, houver a celebração de apenas um contrato, não haverá lugar a estabelecimento estável.

2.1.4- Exercício de atividades não excluídas

Quando um agente celebra as atividades previstas no art.5º, n.º 4 CMOCDE, não se considera que haja lugar a estabelecimento estável. A lógica subjacente a esta disposição é a mesma verificada em relação ao conceito de instalação física⁶⁹. Tratando-se de atividades que, sendo exercidas através de uma instalação física, não relevam, não poderíamos considerar que, se fossem exercidas por um agente, passariam a adquirir relevância.⁷⁰

2.2-Os agentes independentes

O art. 5º, n.º 6 CMOCDE dispõe que uma empresa de um Estado que efetue operações comerciais por intermédio de um corretor, de um comissário geral⁷¹ ou de qualquer outro agente independente, não pode ser tributada no outro Estado relativamente a essas operações, desde que o agente atue no âmbito normal das suas atividades quando atua por conta da empresa.⁷² Assim, só a atuação de agentes dependentes dá lugar à constituição de estabelecimento estável agência, presumindo-se que o lucro teve origem no Estado em que o agente se localiza.⁷³

Segundo ALBERTO XAVIER⁷⁴, “O que permite destrinçar o representante independente do representante dependente é não só um critério jurídico, mas também um critério económico.”

⁶⁸ No mesmo sentido, Vd. RECHTSANWALT, Detlev. *When is There an Agency Permanent Establishment?...*, p.199. O autor acrescenta ainda que, em certos casos, a intenção e expectativa das partes também deveriam relevar.

⁶⁹ Vd. HOOR, Olivier R & O'DONNELL, Keith. *BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create A Taxable Nexus...*, p.932.

⁷⁰ Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE § 33.

⁷¹ Há quem defenda que os corretores e comissários não são considerados, de forma automática, agentes independentes. Vd. RECHTSANWALT, Detlev. *When is There an Agency Permanent Establishment?...*, p.200. Contudo, não encontramos suporte a esta visão nos comentários.

⁷² Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE, § 36.

⁷³ Vd. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional...*, p.342.

⁷⁴ Vd. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional...*, p.341

Um agente dependente, para além dos poderes para celebrar contratos em nome da empresa, deve depender da empresa, devendo estar submetido à sua direção, ao seu controlo, recebendo uma remuneração com carácter predominantemente fixo, devendo ser reembolsado pelos seus encargos.⁷⁵

Em contraposição, o agente independente, para além de receber por comissão, deve ser independente da empresa, jurídica⁷⁶ e economicamente. Normalmente, o critério da independência jurídica é aferido tendo em conta o controlo das atividades do agente pela empresa, enquanto que para o critério da independência económica, releva o número de empresas que o agente representa⁷⁷.

O agente não deve estar sujeito ao cumprimento de instruções quanto à condução do seu trabalho, sendo a margem de liberdade de que dispõe um critério muito relevante.⁷⁸

Por outro lado, se o agente atuar exclusivamente ou quase exclusivamente para uma única empresa durante um longo período, é um indício que não é economicamente independente da mesma⁷⁹, embora não haja nenhuma presunção de dependência⁸⁰. Pode ainda haver dependência se o agente atuar em nome de várias de empresas, se estas agirem em conjunto de forma a controlar os atos do agente.

O facto de o agente não suportar o risco da atividade, ou suportar de forma consideravelmente inferior à entidade para a qual trabalha, à partida, significa que não é economicamente independente.⁸¹

Em relação ao que é considerado como sendo normal no âmbito da atividade do agente, os comentários exemplificam que, no caso de um comissário não se limitar a vender bens de uma empresa em seu próprio nome, mas dispuser também de poderes para celebrar contratos, atuando como agente permanente, poderá ser considerado que dá azo

⁷⁵ Vd. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional...*, ps.341-342.

⁷⁶ A este respeito, o art.5º, n.º7 CMOCDE consagra expressamente que a relação entre uma sociedade-mãe e uma afiliada não gera qualquer presunção de dependência, para efeitos de estabelecimento estável. Os mesmos princípios são aplicáveis a qualquer sociedade que faça parte de um grupo multinacional. Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE, § 40 e 41.1.

⁷⁷ Vd. WILLIAMS, Robert L. *Fundamentals of Permanent Establishments...*, ps.137-143.

⁷⁸ Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE, § 38.3 e 38.4.

⁷⁹ Vd. PLEIJSIER, Arthur. *The Agency Permanent Establishment: The Current Definition – Part One**..., p.180.

⁸⁰ Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE, § 38.3, 38.4 e 38.6.

⁸¹ Vd. HOOR, Olivier R & O'DONNELL, Keith. *BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create A Taxable Nexus...*, p.932.

a um estabelecimento estável, mas apenas em relação à atividade que não está de acordo com as atividades consideradas normais⁸² de um comissário.⁸³

Normalmente, a independência do agente não é posta em causa pelo facto de o mesmo ter de atingir certos objetivos, por lhe ser imposto padrões de qualidade ou ainda por ter obrigação de reportar o seu trabalho para a empresa que representa.⁸⁴

É sempre necessário avaliar caso a caso, tendo em conta todas as circunstâncias. A distinção será feita com base em todos os factos, sendo que para que o teste da independência seja bem sucedido, deve ser notório o controlo que o agente tem quando desempenha as suas atividades, no dia-a-dia de trabalho.⁸⁵ Além disso, nenhum dos critérios referidos deve ser considerado determinante, por si só.⁸⁶

2.3-Principais debilidades do conceito

2.3.1-A inexistência de um conceito geral de agência na CMOCDE

Na medida em que o conceito de agência não está definido no art.3º CMOCDE, os Estados usam a sua definição interna⁸⁷. Quando existem tratados celebrados entre Estados com diferentes sistemas, é frequente haver interpretações distintas e consequentes abusos. Em resultado, há uma grande falta de harmonização entre os diferentes tratados, na medida em que é possível que a mesma situação seja considerada estabelecimento estável mediante um certo tratado e deixe de o ser, num tratado distinto.

⁸² Para determinar se atividades específicas são ou não consideradas normais no âmbito de atividade do agente, devem ser examinadas especialmente as atividades comerciais habitualmente exercidas na sua esfera profissional, e não tanto as outras atividades que o agente desenvolve. Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE, § 38.8.

⁸³ Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE, § 38.7.

⁸⁴ Vd. SCHAFFNER, Jean. *How Fixed is a Permanent Establishment?...*, p.243.

⁸⁵ Vd. HOOR, Olivier R & O'DONNELL, Keith. *BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create A Taxable Nexus...*, p.932.

⁸⁶ Vd. SCHAFFNER, Jean. *How Fixed is a Permanent Establishment?...*, p.239.

⁸⁷ Em Portugal, encontramos a definição de agência no art. 1º, do Decreto-Lei n.º 118/93, de 13 de Abril. “Agência é o contrato pelo qual uma das partes se obriga a promover por conta de outra, a celebração de contratos, de modo autónomo e estável e mediante retribuição, podendo ser-lhe atribuída certa zona ou determinado círculo de clientes. “ Vd. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional...*, p.319. O agente é um profissional independente, atuando por conta do principal, mas com autonomia, promovendo os negócios através da organização que já possui. Vd. PITA. Manuel António. *Curso Elementar de Direito Comercial...*, p.340.

Este problema assume especial dimensão, nomeadamente, entre os países que adotam o sistema de *civil law* (com tradição romano-germânica) ou *common law* (com tradição anglo-saxónica).⁸⁸

De acordo com os Estados que seguem o sistema de *civil law*⁸⁹, é necessário distinguir entre a representação direta e a representação indireta⁹⁰.

Na primeira, o agente atua em nome do principal, os direitos e obrigações decorrentes da celebração do contrato entre o agente e um terceiro são da responsabilidade do mesmo. O agente deve informar o terceiro que está a agir em nome do principal.

Por contraste, na representação indireta, o agente atua em seu nome e o principal não fica vinculado aos contratos celebrados pelo primeiro. O agente (que pode ser, por exemplo, um comissário) fica vinculado perante o terceiro. O agente transfere depois, numa transação distinta, os direitos e obrigações decorrentes da atividade que exerceu nessa qualidade.⁹¹

Nestes sistemas, é essencial que o agente aja em nome do principal para que este fique vinculado.⁹²

Nos sistemas de *common law*⁹³, não há a distinção entre representação direta e representação indireta⁹⁴. Os contratos celebrados pelo agente por conta do principal são quase sempre vinculativos, ou seja, responsabilizam o principal, independentemente de serem ou não celebrados em nome deste.⁹⁵ A vinculação do principal existe sempre que o agente aja nessa qualidade, ainda que o terceiro não tenha conhecimento da relação entre ambos⁹⁶.

Em resultado, numa mesma situação, certos Estados consideram que há estabelecimento estável, enquanto que outros não, dependendo do sistema adotado.

⁸⁸ Para mais desenvolvimentos sobre esta distinção, Vd. MILLER, Angharad & OATS Lynne. *Principles of International Taxation...* ps.260-261.

⁸⁹ Em Portugal, fala-se de duas modalidades: agente com poder de representação e sem poder de representação. Face a terceiros, o agente tem sempre um certo poder de representação, para atos como receber reclamações ou requerer providências urgentes. Contudo, o poder de efetuar a cobrança dos créditos depende sempre da vontade do principal, que é presumida no caso da modalidade do agente com representação. PITA, Manuel António. *Curso Elementar de Direito Comercial...*, p.341.

⁹⁰ Vd. FEUERSTEIN, David. *The Agency Permanent Establishment...* ps.108-110.

⁹¹ Vd. MILLER, Angharad & OATS Lynne. *Principles of International Taxation...*, p.261.

⁹² Vd. SCHAFFNER, Jean. *How Fixed is a Permanent Establishment?...* ps.221-222.

⁹³ Estes regimes são aplicáveis predominantemente no Reino Unido e na maior parte das suas antigas colónias, entre outros.

⁹⁴ Vd. HOLMES, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties...*, p.163.

⁹⁵ Vd. PERSICO, Giuseppe. *Agency Permanent Establishment under Article 5 of the OECD Model Convention...*, ps.68-69.

⁹⁶ Vd. FEUERSTEIN, David. *The Agency Permanent Establishment...* p.109.

Seria interessante analisar a possibilidade de ser instituída na CMOCDE uma definição geral de “agência”, de maneira a que o problema das diferentes interpretações fosse atenuado. Assim, deveria ser equacionada uma definição de agência que esteja de acordo com os objetivos da CMOCDE.

A aplicação do conceito de estabelecimento estável e os seus consequentes efeitos não deviam estar dependentes das diferentes definições de agência existentes no direito interno dos Estados. O conceito de estabelecimento estável é um conceito de direito internacional, aplicável nesse mesmo contexto. Faria todo o sentido que o conceito de agência, para efeitos de aplicação ou não do teste do estabelecimento estável, fosse um conceito específico, distinto dos consagrados nos direitos internos dos Estados, que têm por base fins e contextos distintos.

2.3.2-A relação com os contratos de comissão

Esta debilidade encontra-se relacionada com a enumerada no ponto anterior. Já definimos ao longo da presente dissertação o que se entende por contrato de comissão. Quando uma empresa, residente no Estado A, celebra um contrato de comissão com um agente presente num Estado B, à partida não está abrangida pelo art.5º, n.º 5 CMOCDE. Isto resulta do facto de o agente celebrar os contratos em seu nome, o que tem originado que um dos requisitos para que se considere que haja estabelecimento estável, o da autoridade para celebrar contratos em nome da empresa, não se considere cumprido.

É verdade que expusemos anteriormente que os comentários à CMOCDE consagram que este requisito não deve ser interpretado literalmente, devendo ser aferida a vinculação por parte da empresa, resultante dos atos do agente. Contudo, na prática, não é o que tem acontecido, tendo sido noticiadas várias tentativas, por parte das autoridades tributárias, de aplicar o princípio da substância sobre a forma, com a maior parte dos casos a não serem bem sucedidos, razão pela qual se tem considerado de extrema importância alterar o artigo.⁹⁷

A disposição do art.5º, n.º 5 CMOCDE foi redigida de acordo com uma perspetiva de *civil law*⁹⁸, que, como já vimos, prevê a celebração de contratos por parte dos agentes que podem não ser vinculativos para as empresas.⁹⁹ O mesmo não acontece nos sistemas

⁹⁷ Para mais esclarecimentos, Vd. PIJL, Hans. *Agency Permanent Establishments: in the name of and the Relationship between Article 5(5) and (6)...*, ps.7-9.

⁹⁸ Vd, SCHAFFNER, Jean. *How Fixed is a Permanent Establishment?...*, p.221.

⁹⁹ Vd. SCHAFFNER, Jean. *How Fixed is a Permanent Establishment?...* p.222.

de *common law*, em que os contratos celebrados pelo agente vinculam sempre as empresas (salvo raras exceções).

Assim, no contexto dos sistemas de *civil law*, quando se entenda que as empresas não são vinculadas, havendo recurso aos contratos de comissão, o art.5º, n.º 5 pode facilmente deixar de ser aplicável. Quando tal acontece, os Estados contratantes, onde a atividade do agente é desenvolvida, ficam limitados a tributar apenas a comissão auferida pelos agentes, não podendo tributar os lucros resultantes dessas atividades.¹⁰⁰

2.3.3-A relação entre os n.ºs 5 e 6 do art.5º

Outro problema apontado, resulta da enumeração¹⁰¹ do art. 5º, n.º 6 CMOCDE. O artigo faz referência a exemplos de agentes que, normalmente, são considerados suficientemente independentes, jurídica e economicamente.¹⁰²

Há muitas vezes a discussão sobre se o art.5º, n.º 6 é considerado uma exceção ao art.5º, n.º 5. Há autores que consideram que só há estabelecimento estável se os requisitos do n.º 5 forem verificados e os do n.º 6 não.¹⁰³ Outros, consideram o contrário, afirmando que devemos primeiro verificar se o agente cumpre os requisitos do n.º 5 e só depois verificar se se trata de um corretor ou comissário geral.¹⁰⁴ Para os autores que consideram que é uma exceção, não faz sentido a referência a estes agentes, pois tanto os corretores como os comissários não são abrangidos pelo art.5º, n.º 5, na medida em que não cumprem o requisito da celebração dos contratos em nome da empresa para a qual trabalham. Assim, se não são relevantes para o art.5º, n.º 5, não deveriam ser relevantes para o art.5º, n.º 6. Contudo, tem sido frequente a aplicação do art.5º, n.º 6 em primeiro lugar.¹⁰⁵

Segundo ROBERT WILLIAMS¹⁰⁶, há uma lacuna entre as duas provisões, pois excluem facilmente certas atividades praticadas por agentes que, na prática, atuam com dependência, mas que não são abrangidos por nenhuma das disposições. Por exemplo,

¹⁰⁰ Segundo HANS PIJL, a escolha de excluir os agentes sem autoridade para vincular o principal, como é o caso dos comissários, foi deliberada. Vd. PIJL, Hans. *Agency Permanent Establishments: in the name of and the Relationship between Article 5(5) and (6)...*, p.12.

¹⁰¹ Nomeadamente, a referência às figuras do corretor e comissário geral.

¹⁰² Vd. PIJL, Hans. *Agency Permanent Establishments: in the name of and the Relationship between Article 5(5) and (6)...*, p.9.

¹⁰³ Neste sentido, Vd. FEUERSTEIN, David. *The Agency Permanent Establishment...* p.110.

¹⁰⁴ É esta a posição de Philip Baker. Vd. SCHAFFNER, Jean. *How Fixed is a Permanent Establishment?...* p.222.

¹⁰⁵ Vd. PIJL, Hans. *Agency Permanent Establishments: in the name of and the Relationship between Article 5(5) and (6)...*, p.9.

¹⁰⁶ Vd. WILLIAMS, Robert L. *Fundamentals of Permanent Establishments...*, p.144.

um agente que não tenha autoridade para celebrar os contratos, mas que esteja sujeito ao controlo e direção da empresa não residente que representa, atuando exclusivamente para a mesma, não é considerado dependente. Para este autor, se não é independente é dependente.

É argumentando ainda que a discrepância e confusão entre o art.5º, n.º 5 e o art.5º, n.º 6, resulta em parte de tradução incorretas¹⁰⁷ que possam ser feitas da versão original, o que aliado às diferentes interpretações do conceito de agência contribuem para uma discrepância ainda mais significativa¹⁰⁸. A título de exemplo, autores como ARTHUR PLEIJSIER¹⁰⁹, defendem que a disposição do art.5º, n.º 6, relativa aos agentes independentes, nomeadamente no que diz respeito aos comissários, é necessária nos sistemas de *common law*, enquanto que nos sistemas de *civil law* não.¹¹⁰ A razão para tal deve-se ao facto de nos sistemas de *civil law* o termo comissário geral corresponder à figura do comissário, o que significa que não conclui contratos em nome do principal, não estando assim abrangido. Em contraste, nos sistemas de *common law*, o termo comissário geral pode abranger vários grupos de agentes, que segundo a lei, celebram contratos vinculativos para o principal. Assim, o n.º 6 do art.5º é mais relevante nestes casos.¹¹¹

2.4-Conclusões preliminares

A CMOEDE estabelece vários requisitos¹¹² para a aplicação do conceito de estabelecimento estável agência. Um desses requisitos, a autoridade do agente para celebrar contratos em nome da empresa que representa, tem gerado especial controvérsia.

¹⁰⁷ A este propósito, há autores que defendem que a versão em inglês provoca alguma confusão, devendo prevalecer a versão em francês, no que diz respeito a divergências de interpretação. A versão em francês faz referência ao “*courtier*” e “*commissionaire*”, enquanto que após a tradução para inglês, passa a haver a denominação de “*broker*” ou “*general commission agent*”. Enquanto que nos sistemas de *civil law* o *courtier* e *commissionaire* fazem parte da representação indireta, não vinculando o principal, nos sistemas de *common law* todos os contratos de agência vinculam o principal. Vd. SCHAFFNER, Jean. *How Fixed is a Permanent Establishment?*..., ps.221-222.

¹⁰⁸ Para mais desenvolvimentos Vd. JONES, John F. Avery & LUDICKE, Jurgen. *The origins of article 5(5) and 5(6) of the OECD Model...*, ps.240-241.

¹⁰⁹ Ainda dentro desta temática, Vd. PLEIJSIER, Arthur. *The Agency Permanent Establishment: The Current Definition – Part One**..., p.183.

¹¹⁰ Há quem argumente que a figura dos corretores (*brokers*) devia ser retirada do art.5º, n.º 6, porque um verdadeiro corretor não conclui contratos. Vd. PLEIJSIER, Arthur. *The Agency Permanent Establishment: The Current Definition – Part One**..., p.183.

¹¹¹ Vd. PLEIJSIER, Arthur. *The Agency Permanent Establishment: The Current Definition – Part One**..., p.183.

¹¹² Como já expusemos anteriormente, os requisitos previstos são: (i) tratar-se de uma pessoa; (ii) autoridade para celebrar contratos em nome da empresa; (iii) carácter de habitualidade; (iv) exercício de atividades não excluídas; (v) não se tratar de agentes independentes.

Tendo em conta que o texto do artigo indica que se trata de um requisito formal, tem sido frequente a celebração, por parte dos sujeitos passivos, de contratos de comissão. Na medida em que estes contratos constituem mandatos sem representação, os comissários celebram os contratos em seu nome, falhando assim o teste do estabelecimento estável. Isto acontece porque não tem sido feita a interpretação recomendada nos comentários à CMOEDE, que explicita que a interpretação do requisito não deve ser feita literalmente.

Foram ainda identificadas outras estratégias, que envolvem a finalização dos contratos num Estado distinto do qual foram negociados ou o recurso a agentes considerados independentes, que não agem verdadeiramente nessa qualidade. Assim, as atividades económicas mais significativas são desenvolvidas no Estado da fonte, enquanto que a aprovação da substância decorre no Estado da residência.¹¹³

Na prática, vejamos o seguinte exemplo: A empresa X, residente no Estado A, celebra um contrato de comissão com a empresa Y, residente no Estado B e pertencente ao mesmo grupo. A empresa Y tem como função vender os produtos da empresa X, por conta e risco desta, mas em seu nome, no estado B. À partida, se não houvesse a celebração do contrato de comissão, o Estado B poderia tributar os lucros das vendas da empresa Y, contudo, havendo a celebração desse contrato, passa apenas a poder tributar a comissão recebida.

Todas estas situações partilham da mesma particularidade, o conceito apresenta várias fragilidades, deixando espaço para que haja planeamento por parte dos sujeitos passivos, com o principal objetivo de não constituírem estabelecimento estável no Estado da fonte. Importa evidenciar que, segundo a nossa opinião, estas situações se proporcionam porque a letra da lei o permite, não se podendo afirmar que constituem comportamentos ilícitos.

Como resposta às fragilidades do conceito, foi criado o plano de ação 7, no âmbito do projeto BEPS, que tem por base a sugestão de alterações estratégicas, de forma a que o conceito de estabelecimento estável deixe de ser evitado.

¹¹³ Vd. CUNNINGHAM, Kevin. *The Post-BEPS World of Permanent Establishment...*, p.505.

3- O BEPS

3.1-Considerações gerais

A má articulação entre as diferentes leis fiscais nacionais e a falta de harmonização ao nível das leis internacionais, conjugadas com as lacunas existentes, propiciam a erosão da base tributável e a transferência artificial de lucros pelas empresas.¹¹⁴ Sendo este problema levantado a nível internacional, tem igualmente de ser resolvido da mesma forma.¹¹⁵

Em Fevereiro de 2013, foi publicado pela OCDE, o primeiro relatório BEPS¹¹⁶, com o objetivo¹¹⁷ de identificar os principais fatores que conduzem à erosão da base tributável e transferência de lucros.

O projeto BEPS está, desde então, no centro da agenda internacional, encontrando-se a ser discutido por todo o mundo. Para além de envolver os Estados-membros da OCDE, também os países que constituem o G20¹¹⁸, os países em desenvolvimento, as Nações Unidas, o Banco Mundial e o Fundo Monetário Internacional estão a participar na discussão.¹¹⁹ As questões visadas não são, contudo, propriamente novas, a tensão entre as autoridades tributárias nacionais e as empresas multinacionais já existe desde há muito tempo.¹²⁰

Em Outubro de 2015 foram publicados os relatórios finais dos diferentes planos de ação, que já tinham sido abordados num relatório anterior.¹²¹

¹¹⁴ Vd. CATARINO, João Ricardo & GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade...*, p.443.

¹¹⁵ Para mais desenvolvimentos sobre o nascimento do projeto e evolução do mesmo Vd. ARNOLD, Brian J., *International Tax Primer...*, p.183 e ss.

¹¹⁶ OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

¹¹⁷ Vd. MOERER, Omar & KLAVER, Benchi. *THE AOA, PE status and BEPS, some reassurance in a time of change?...*, p.2.

¹¹⁸ O G20 é constituído pelos líderes das 20 maiores economias mundiais. Em Setembro de 2013, solicitaram à OCDE a elaboração de um plano de ação. Vd. COSTA, Paulo Nogueira & MACHADO, Jónatas. *Manual de Direito Fiscal...*, p.161.

¹¹⁹ Sobre o *background* e contexto do projeto Vd. ERNICK, David. *Base Erosion, Profit Shifting And the Future of the Corporate Income Tax...*, ps.3-7.

¹²⁰ Sobre o trabalho preliminar da OCDE antes do BEPS, Vd. COLLIER, Richard. *BEPS Action Plan, Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status...*, p.640.

¹²¹ O primeiro relatório com a identificação dos planos de ação foi publicado em Julho de 2013. Vd. OECD (2013), *Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264202719-en>

Foram criados 15 planos de ação, com o objetivo de fomentar a justa repartição de receita, fortalecendo assim os sistemas fiscais.¹²²

De acordo com DAVID ERNICK¹²³, sempre que um país decide fazer alterações nas suas políticas fiscais, tem de ter em conta o impacto que essas medidas irão ter no meio empresarial, pois quanto mais atrativo são os regimes de investimento, mais receita é arrecadada por parte dos Estados.

Desde que não seja transposto o limbo legal entre o planeamento fiscal e o abuso, os mercados podem e devem competir entre si de forma a alcançar as soluções mais atrativas possíveis.¹²⁴ Na nossa opinião, o fortalecimento dos sistemas fiscais que estes planos de ação visam alcançar tem de ser feito de maneira ponderada.

3.2- A ação 7

Quando falamos de estabelecimento estável, estamos a falar de um teste que tem na sua base a aplicação de um elemento de conexão¹²⁵, através de uma análise factual. Normalmente, há uma tentativa de alterar esse elemento com o objetivo de evitar as consequências previstas na lei.

De acordo com JOSÉ CARLOS ABREU¹²⁶, “(...) o sujeito passivo organiza as suas atividades com o propósito de vincular os seus rendimentos, a sua atividade, o seu estatuto jurídico (residência ou nacionalidade) a determinada jurisdição tributária, com o propósito último de alcançar um regime tributário mais favorável.” Não é do interesse dos sujeitos passivos que no desenvolvimento das suas atividades, haja lugar à constituição de estabelecimento estável.

O plano de ação 7¹²⁷ tem então como objetivo prevenir o abuso por parte dos sujeitos passivos com o objetivo de evitar a constituição de estabelecimento estável nos Estados onde desenvolvem as suas atividades. Visa dar resposta às debilidades que já

¹²² Segundo a OCDE, estes planos assentam em três pilares fundamentais, sendo eles a coerência, substância e transparência, representando uma mudança substancial nas leis fiscais internacionais, com a ideia base de que a tributação deve ocorrer onde o valor é realmente criado.

¹²³ Vd. ERNICK, David. *Base Erosion, Profit Shifting And the Future of the Corporate Income Tax...*, p.23.

¹²⁴ Vd. SANCHES, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal...*, p.356.

¹²⁵ Os elementos de conexão remetem-nos para os diferentes testes a que fizemos alusão no início da dissertação.

¹²⁶ Vd. ABREU, José Carlos. *A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis...*, p.130.

¹²⁷ OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 - 2015 Final Report*, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

expusemos em capítulos anteriores, no que diz respeito ao estabelecimento estável agência, com especial ênfase no abuso através da celebração dos contratos de comissão.¹²⁸

Com o objetivo de retificar estas situações e de atender às preocupações do projeto BEPS, foram propostas alterações aos artigos 5º, n.º 5 e n.º 6 e respectivos comentários, na CMOCDE.¹²⁹

3.3- Alterações propostas

3.3.1-Ao art.5º, n. º5¹³⁰

No que diz respeito ao art.5º, n. º5, a proposta elaborada¹³¹ visa a clarificação da disposição, deixando de estar tipificado que o agente tem de ter poderes para concluir contratos em nome da empresa, havendo uma significativa extensão das atividades abrangidas.

Assim, é disposto que um agente que aja por conta de uma empresa num determinado Estado, regularmente, celebrando contratos ou assumindo um papel principal na conclusão dos mesmos, sem que haja modificação material por parte da empresa, pode ser considerado um estabelecimento estável da mesma.¹³²

Foram acrescentadas três alíneas ao artigo, que elencam três situações distintas que são consideradas relevantes para a aplicação do artigo: (a) contratos celebrados em nome da empresa; (b) contratos para a transferência de propriedade ou direito de uso de bens pertencentes à empresa ou que a mesma tenha direito a usar; (c) contratos para a

¹²⁸ O plano de ação 7 visa combater várias situações, contudo, no âmbito da nossa dissertação, analisaremos apenas as que dizem respeito ao estabelecimento estável agência, nomeadamente, o abuso feito através do uso dos contratos de comissão e estratégias similares.

¹²⁹ Para visualização detalhada das alterações propostas, Vd. OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>, p.16-27, section A.

¹³⁰ A redação do plano de ação 7, na sua versão original, é a seguinte: “*Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are: a) in the name of the enterprise, or b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or c) for the provision of services by that enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State (...)*”

¹³¹ Antes da publicação do relatório final, haviam outras possibilidades de alteração em discussão. Sobre esta temática, Vd. PLEIJSIER, Arthur. *The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?...*, ps.148-150.

¹³² Desde que não as exerça na qualidade de agente independente, como disposto no art.5º, n. º6 CMOCDE.

prestação de serviços pela empresa. Estas alíneas são alternativas, sendo apenas necessário a verificação de uma delas.

Assim como já era disposto anteriormente, as atividades do art.5º, n. º4 continuam fora do âmbito deste artigo.

Os comentários¹³³ esclarecem que estas alterações têm como propósito o reforço do teste formal que estava previsto, passando a abranger situações em que os agentes desenvolvem atividades consideradas essenciais à conclusão de contratos que não eram tidas em conta anteriormente. O objetivo é precisamente resolver as debilidades já expostas, em que a forma acabava por prevalecer sobre a substância¹³⁴.

É necessário determinar em que situações um agente assume um papel principal na conclusão dos contratos. Com o intuito de atenuar a subjetividade desta disposição, os comentários esclarecem que são os casos em que o agente, através dos seus atos, faz com que uma terceira parte celebre os contratos com a empresa que o mesmo representa.

A título de exemplo, uma pessoa que solicita e recebe encomendas, ainda que não as finalize formalmente, sendo as mesmas diretamente remetidas para um armazém através do qual os produtos pertencentes à empresa são entregues e onde a mesma aprova essas transações, provavelmente desenvolve um papel principal para a celebração desses contratos. Se estivermos perante um caso em que a mesma pessoa promove esses produtos, mas de uma forma que não resulte diretamente na conclusão dos contratos, já não podemos dizer que assume um papel principal para a conclusão dos mesmos. Isto aplica-se ainda que em resultado das suas ações haja influência no aumento da venda desses produtos. Esta disposição tem de ser avaliada mediante o caso concreto.¹³⁵

¹³³ Vd. Nova redação dos comentários ao art.5º CMOCDE, § 32.5 in OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

¹³⁴ Vd. CUNNINGHAM, Kevin. *The Post-BEPS World of Permanent Establishment...*, p.504.

¹³⁵ Vd. Nova redação dos comentários ao art.5º CMOCDE, § 33 in OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

3.3.2-Ao art.5º. n. º6¹³⁶

No que concerne ao art.5º, nº6 CMOCDE, o propósito é esclarecer o conceito de agente independente. Se houver atuação exclusiva, ou quase exclusiva, de um agente para uma empresa ou várias empresas, com as quais esteja relacionado, não se pode considerar que seja um agente independente.

Esta nova regra levanta duas questões importantes: (i) o significado da expressão “exclusiva” ou “quase exclusiva” (ii) o que se entende por “empresas relacionadas¹³⁷”.

Quanto à primeira questão, não há definição no corpo do artigo, mas os comentários explicam que as atividades desenvolvidas pelo agente para empresas que não estejam relacionadas entre si, têm de representar uma parte significativa da sua atividade como um todo. A título de exemplo, quando um agente efetue vendas para empresas com as quais não esteja relacionado, que representem menos de 10% do conjunto de todas as vendas que conclua, considera-se que está a atuar exclusivamente ou quase exclusivamente para empresas com as quais está relacionado.¹³⁸

Em relação à segunda questão, para que se possa averiguar o carácter dessa relação, foram estabelecidos alguns critérios.

Em primeiro lugar, deve ser feito um teste subjetivo, de forma a que se averigüe se, tendo em conta todos os factos e circunstâncias do caso concreto,¹³⁹ é possível afirmar

¹³⁶A redação do plano de ação 7, na sua versão original, é a seguinte: “a) *Paragraph 5 shall not apply where the person acting in a Contracting State on behalf of an enterprise of the other Contracting State carries on business in the first-mentioned State as an independent agent and acts for the enterprise in the ordinary course of that business. Where, however, a person acts exclusively or almost exclusively on behalf of one or more enterprises to which it is closely related, that person shall not be considered to be an independent agent within the meaning of this paragraph with respect to any such enterprise.*

b) *For the purposes of this Article, a person is closely related to an enterprise if, based on all the relevant facts and circumstances, one has control of the other or both are under the control of the same persons or enterprises. In any case, a person shall be considered to be closely related to an enterprise if one possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest in the other (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company’s shares or of the beneficial equity interest in the company) or if another person possesses directly or indirectly more than 50 per cent of the beneficial interest (or, in the case of a company, more than 50 per cent of the aggregate vote and value of the company’s shares or of the beneficial equity interest in the company) in the person and the enterprise.”*

¹³⁷ Os comentários esclarecem que não podemos confundir este conceito com o conceito de empresas associadas. Não são conceitos equivalentes. Vd. Nova redação dos comentários ao art.5º CMOCDE, § 38.9, in OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

¹³⁸ Vd. Nova redação dos comentários ao art.5º CMOCDE, § 38.8 in OECD (2015), *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status*, Action 7 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241220-en>

¹³⁹ Dentro desta temática, Vd. CUNNINGHAM, Kevin. *The Post-BEPS World of Permanent Establishment...*, ps.504-506.

que uma pessoa tem controlo, ou que ambas estão sobre o controlo das mesmas pessoas ou empresas. A ideia é abranger os casos de acionistas que detêm menos de 50% das ações mas que têm certos direitos que lhes conferem a mesma posição que teriam se tivessem mais que 50%.¹⁴⁰

Em segundo lugar, há ainda um teste objetivo a fazer. Considera-se que uma pessoa está “relacionada com uma empresa” se uma ou ambas as partes tiverem mais de 50% de participação (*beneficial interest*) na outra, ou ainda no caso de um terceiro, ainda que apenas indiretamente.

A título de exemplo, uma empresa de automóveis pode ser proprietária de inúmeras concessionárias para as quais uma pessoa atua. Se essas concessionárias estiverem “relacionadas” com a pessoa, considera-se que está a atuar exclusivamente para uma única empresa, não sendo independente.¹⁴¹

3.4-Reflexões críticas

As alterações propostas pelo plano de ação 7 necessitam de ser analisadas tendo em conta diversos aspetos.

Iniciaremos a nossa reflexão com uma perspetiva geral, analisando o impacto previsto entre os diferentes Estados com diferentes níveis de desenvolvimento e as implicações práticas resultantes da implementação das mesmas. Em seguida, tentaremos aferir se as alterações estão de acordo com o objetivo do projeto BEPS e se constituem ou não um progresso no combate ao abuso.

O regime do estabelecimento estável é aplicável mediante uma análise factual, o que significa que é fundamental que haja uma interpretação harmonizada das disposições que lhe dizem respeito.¹⁴²

Os Estados têm interesses económicos e comerciais que têm de ser pesados no outro lado da balança, em relação aos interesses dos sujeitos passivos. Além disso, é necessário atender ao facto de que esses interesses divergem, conforme nos estejamos a

¹⁴⁰ Vd. MILLER, Angharad & OATS Lynne. *Principles of International Taxation*,... p.269.

¹⁴¹ Vd. CUNNINGHAM, Kevin. *The Post-BEPS World of Permanent Establishment*..., p.506.

¹⁴² O sucesso deste projeto depende, em muito, da troca de informações e da coordenação entre todas as partes. Uma das razões para a criação do BEPS foi o receio das consequências de uma implementação autónoma por parte dos Estados.

referir a Estados desenvolvidos ou a Estados em desenvolvimento ou ainda a países predominantemente exportadores e países importadores¹⁴³.

O impacto que o BEPS poderá trazer aos países com economias consideradas “pequenas” é distinto do que poderá trazer a países com economias maiores. Ao tornar o conceito mais abrangente, as empresas que se situem em países predominantemente exportadores e por essa razão tenham alguma presença noutros Estados de forma a facilitarem essas transações, podem passar a ser tributadas nesses outros Estados.¹⁴⁴

Esta visão é seguida por BRIAN J.ARNOLD¹⁴⁵, ao afirmar que “(...) muitos dos países aparentam ter uma atitude de duas caras perante o BEPS (...) Parte da dificuldade relaciona-se com o vasto conjunto de interesses entre os países membros da OCDE. Por exemplo, os países importadores de capital têm interesses diferentes dos países exportadores.”

O direito internacional utiliza predominantemente o princípio da tributação pelo Estado da residência. Quando estamos a falar de relações entre Estados que têm economias semelhantes, à partida, acaba por haver uma certa compensação, na medida em que não têm direito a tributar em certos casos, mas têm noutros. Considerando que os Estados em desenvolvimento assumem, predominantemente, o carácter de Estados da fonte, acabam por estar em desigualdade, perdendo o direito a tributar esses rendimentos sem receber nada em troca.¹⁴⁶ Por esta razão, a ação 7 poderá trazer especial impacto aos países em desenvolvimento, que muitas vezes não podem tributar os lucros das atividades desenvolvidas no seu país, em resultado da erosão da base tributável por parte de algumas multinacionais.¹⁴⁷

¹⁴³ Foi questionado se o BEPS defendia apenas os interesses dos Estados desenvolvidos, deixando de fora os interesses dos Estados em desenvolvimento, ainda que estes últimos tenham sido convidados a participar no projeto. Vd. MILLER, Angharad & OATS Lynne. *Principles of International Taxation...*, p.47.

¹⁴⁴ Sobre este assunto, Vd. CROWLEY, Brendan & O'BRIEN, Cora. *BEPS: The Smaller-Economy Perspective...*, p.67.

¹⁴⁵ Tradução da nossa autoria. A versão original dispõe o seguinte “(...) many countries seem likely to have a two-faced attitude to BEPS (...) Part of the difficulty relates to the widely varying interests of OECD member countries. For example, net capital-importing countries have different interests from net capital-exporting countries. Vd. ARNOLD, Brian J., *International Tax Primer...*, p.189.

¹⁴⁶ Vd. DAURER, Veronika. *Tax Treaties and Developing Countries...*, p.23.

¹⁴⁷ Num inquérito realizado a alguns países em desenvolvimento, mais de metade responderam que o impacto da ação 7 nas suas economias será muito significativo, permitindo o combate à erosão da base tributável. A este respeito, Vd. PETERS, Carmel. *Developing Countries Reactions to the G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shipping...*, p.380.

Passando para a análise das disposições em concreto, como vimos anteriormente, uma das debilidades do teste do estabelecimento estável agência é a sua relação com os contratos de comissão.

No que diz respeito às alterações ao art.5º, n. º5, nomeadamente a introdução das alíneas b) e c), estes contratos passam a estar abrangidos. Os próprios comentários mencionam como exemplo os contratos celebrados entre um comissário e um terceiro, no âmbito de um contrato de comissão celebrado com uma empresa de outro Estado. Embora sejam contratos celebrados em nome do comissário, mesmo que não criem direitos e obrigações entre a empresa e terceiros, o resultado acaba por ser o da transferência da propriedade ou dos direitos de uso para os mesmos.

Assim, deixa de haver possibilidade aos sujeitos passivos de celebrarem estes contratos, sem falharem o teste do estabelecimento estável agência, pelo motivo de os contratos serem celebrados em nome do comissário.

O conceito será então muito mais abrangente em relação ao que está consagrado nos dias de hoje.¹⁴⁸ Será muito provável que se considere que, por exemplo, empresas com equipas de negociação e marketing noutros Estados, reúnem as condições para serem tributadas, quando antes isso não acontecia.

Além disso, é preciso ter em conta que pode haver razões válidas para que uma empresa decida celebrar contratos de comissão¹⁴⁹. Não podemos presumir que sempre que um contrato de comissão é celebrado é com o intuito de abuso. Fundamental é que o princípio do *arm's length* seja respeitado.

Há autores que defendem que este princípio e as regras de preços de transferência já asseguram uma distribuição de lucros justa entre Estados.¹⁵⁰ Não concordamos na íntegra com esta posição. O Estado onde o comissário efetua a sua atividade vai poder tributar apenas a comissão que este auferir e não os lucros. Normalmente, as comissões são valores muito inferiores aos lucros auferidos, pelo que não podemos afirmar que o resultado acaba por ser o mesmo.

¹⁴⁸ Neste sentido, Vd. CUNNINGHAM, Kevin. *The Post-BEPS World of Permanent Establishment...*, p.506.

¹⁴⁹ Razões válidas para a celebração de contratos de comissão podem ser, por exemplo, razões de ordem burocrática ou razões estratégicas. Uma empresa pode querer testar um novo mercado, recorrendo a um comissário, de forma a ter menos implicações administrativas e a se poder instalar nesse mercado de forma mais célere. Vd. HOOR, Olivier R & O'DONNELL, Keith. *BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create A Taxable Nexus...*, p.931.

¹⁵⁰ Vd. HOOR, Olivier R & O'DONNELL, Keith. *BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create A Taxable Nexus...*, p.932.

Segundo ARTHUR PLEIJSIER¹⁵¹, uma alternativa razoável seria identificar os contratos de comissão que são celebrados por razões empresariais válidas, dos que têm como único objetivo evitar a aplicação do art.5º, n.º 5 CMOCDE. Desta forma, as empresas poderiam continuar a usar estes contratos sem que haja estabelecimento estável, mas estariam mais limitadas.

Neste sentido, concordamos com o autor, na medida em que nos parece que a redação do BEPS é demasiado intrusiva nos poderes de decisão das empresas. O facto de, com o intuito de evitar o abuso, introduzirmos uma disposição que de maneira praticamente automática institui que a celebração destes contratos cria a existência de um estabelecimento estável, sem que a empresa possa provar que não o faz por razões abusivas, parece ir um pouco além dos objetivos do BEPS.

Seria importante analisar as consequências que uma alteração deste género implicaria a nível prático, nomeadamente a nível burocrático. Contudo, parece-nos razoável ponderar as vantagens desta abordagem perante a do BEPS, na medida em que poderá permitir uma maior flexibilidade, assegurando os interesses de todas as partes envolvidas e permitindo distinguir as situações realmente abusivas das que resultam apenas de escolhas motivadas por razões económicas ou de estratégia comercial.

Um aspeto que gera consenso é que caso as modificações propostas sejam implementadas, devido ao aumento da subjetividade que acarretam, poderão originar imensas disputas, menor celeridade nos processos, aumentando o risco de dupla tributação e por consequente, a segurança das empresas em desenvolverem atividades noutros Estados.¹⁵²

Neste sentido, têm sido colocadas muitas dúvidas acerca do verdadeiro peso que as modificações propostas irão ter a nível de receita por parte dos Estados¹⁵³, sendo que a maior parte dos comentadores acredita que as receitas perdidas não serão muito relevantes ao ponto de compensarem as possíveis desvantagens desta abordagem¹⁵⁴. Há ainda quem considere que o objetivo destas propostas consiste em deslocar a tributação

¹⁵¹ Vd. PLEIJSIER, Arthur. *The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?*..., p.153

¹⁵² Vd. KLAVER, Benchi & MOERER, Omar. *THE AOA, PE status and BEPS, some reassurance in a time of change*..., p.5 & Vd. CUNNINGHAM, Kevin. *The Post-BEPS World of Permanent Establishment*..., p. 506.

¹⁵³ Neste sentido, Vd. MILLER, Angharad & OATS Lynne. *Principles of International Taxation*..., p.43.

¹⁵⁴ Porque mesmo que se considere que exista um estabelecimento estável, não lhe irão ser atribuídos muitos lucros, por causa das regras de preços de transferência.

para o Estado da fonte, em vez de ser o de tributar os lucros que normalmente ficam por tributar.¹⁵⁵

Por fim, importa ainda fazer uma breve referência à proposta da introdução da alínea c) do art.5º, n. º5, respeitante às prestações de serviços. A introdução desta disposição parece estar em linha com a visão já há muito defendida por grande parte dos países em desenvolvimento¹⁵⁶ de que as prestações de serviços deveriam ser tratadas do mesmo modo que as restantes atividades económicas. Atualmente, na CMOCDE está consagrada apenas uma disposição opcional¹⁵⁷, contudo, com a introdução desta nova cláusula parece haver uma aproximação a essa disposição.

Tendo em conta todas as perspetivas abordadas, embora nos pareçam todas merecedoras de atenção, somos da opinião que o conceito de estabelecimento estável agência, nomeadamente o art.5º, n. º5 CMOCDE, necessita realmente de ser alterado.

Ponderando bem todas as diferentes perspetivas, tendo em conta que algumas das alterações que o BEPS visa implementar já resultavam dos comentários, que por constituírem meros auxílios de interpretação, foram muitas vezes desconsiderados, a introdução de alterações ao texto do artigo deverá constituir um avanço¹⁵⁸. A substância económica deve prevalecer sobre a forma e se uma empresa desenvolve atividades significativamente lucrativas num Estado que não o seu, esse Estado deve poder tributar os lucros que estão relacionados com o seu território.

Contudo, se alargarmos demasiado o conceito de estabelecimento estável, corremos o risco de que deixe de haver tanto interesse por parte das empresas em desenvolverem as suas atividades além-fronteiras ou até que os modelos de negócio comecem a ser alterados, o que acaba por ser prejudicial também para os Estados, que em vez de poderem tributar uma quota parte, passam a não poder tributar nada. Assim, embora concordemos com o objetivo da ação 7 e com a repartição justa de rendimentos, defendemos que, no que diz respeito ao caso dos contratos de comissão, a solução

¹⁵⁵ Neste sentido, Vd. HOOR, Olivier R & O'DONNELL, Keith. *BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create A Taxable Nexus...*, p.936.

¹⁵⁶ Tendo sendo inclusive consagrada no art.5º CMONU.

¹⁵⁷ Para visualização detalhada da disposição proposta, Vd. Comentários ao art.5º CMOCDE § 42.23.

¹⁵⁸ No que diz respeito à efetividade das alterações, foi desenvolvida a possibilidade da adoção de um instrumento multilateral, de forma a possibilitar a modificação dos tratados bilaterais já existentes, para facilitar a implementação destas medidas. Para mais desenvolvimentos sobre este assunto, Vd. OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shipping Project, OECD Publishing, Paris.

<http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>

encontrada talvez não pondera todos os fatores relevantes a ter em conta. Se por um lado, deixa de permitir que haja abusos através do contorno de aspetos meramente formais, que originavam que muitos Estados perdessem receitas que lhes eram devidas, por outro, parece abranger quase todas as situações em que uma empresa exerce, de alguma forma, uma presença noutro Estado.

Se o objetivo do projeto BEPS for o de encontrar uma solução que combata o abuso, mas que ainda assim, permita o bom funcionamento do comércio internacional assim como o recurso aos contratos de comissão, a solução proposta para este artigo poderá comprometer esse objetivo.

Por último, em relação ao art.5º, n. 6, entendemos que constitui uma melhoria à disposição anterior. O conceito é simplificado e fornece-nos critérios mais objetivos na avaliação de cada situação em concreto, deixando de fazer referência à figura do corretor ou comissário geral.¹⁵⁹ Esta disposição tem no entanto sido criticada por alguns comentadores, que afirmam que introduz um elevado grau de incerteza.

Na nossa opinião, tendo em conta os problemas que já existiam anteriormente, nomeadamente, divergências de interpretação por discrepâncias na tradução, diferenças de regimes, entre outros, parece mais razoável que deixe de haver referência a certos tipos de agentes independentes (como era o caso dos comissários gerais e corretores) passando a haver um teste que seja aplicável da mesma maneira para todos. Como já vimos anteriormente, o facto de a CMOCDE servir de modelo para a celebração dos ADT's, implica que disponha de artigos que possam ser aplicados da maneira mais harmonizada possível entre os diferentes Estados. Se continuar a haver referência a certos tipos de agentes, em detrimento de outros, continuará a haver o problema de cada Estado interpretar as disposições de acordo com a sua lei interna e o seu sistema legislativo e não de acordo com o objetivo da CMOCDE. Além disso, alterando o art.5º, n. 5 CMOCDE, se o art. 5º, n. 6 permanecesse com a mesma referência aos agentes considerados independentes, os dois artigos entrariam em conflito.

¹⁵⁹ No mesmo sentido, Vd. PLEIJSIER, Arthur. *The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?...*, p.152 e ainda, CUNNINGHAM, Kevin. *The Post-BEPS World of Permanent Establishment...*, p.506.

Conclusões

1. O conceito de estabelecimento estável é relevante no plano internacional e interno, sendo determinante na tributação de empresas não residentes que levam a cabo atividades num determinado Estado. É um elemento de conexão que pode ser aferido mediante três testes distintos: existência de uma instalação física; existência de um projeto; existência de um agente.
2. No âmbito do estabelecimento estável agência, a CMOCDE estabelece vários requisitos para que se possa concluir pela sua existência. Um desses requisitos é que o agente tem de ter poderes para celebrar contratos em nome da empresa para a qual exerce as suas atividades.
3. O conceito de estabelecimento estável agência apresenta várias debilidades. Identificamos como debilidades principais a inexistência de um conceito de agência na CMOCDE, a problemática dos contratos de comissão e ainda a relação entre o conceito de agente dependente e agente independente.
4. A relação entre o conceito de agência e os contratos de comissão tem se apresentado especialmente controversa no âmbito desta temática. A redação atual da CMOCDE permite, com base nas debilidades mencionadas, que com base no uso destes contratos, o requisito da celebração de contratos em nome da empresa não se verifique, não havendo assim estabelecimento estável.
5. Em consequência, foi lançado o projeto BEPS, com o objetivo de evitar a erosão da base tributável e a transferência artificial de lucros. Um dos principais objetivos deste projeto é combater o abuso que tem sido verificado através da celebração de contratos de comissão e estratégias similares.
6. O plano de ação 7 propõe alterações aos art.5º, n.º 5 e n.º 6, tornando o conceito mais amplo de forma a abranger um conjunto de situações que antes não eram consideradas relevantes. Os contratos de comissão passam assim a estar abrangidos pelo estabelecimento estável agência.

7. Depois de analisadas diversas perspectivas sobre esta matéria, concluímos que a redação atual necessita de ser modificada, pois o atual conceito de estabelecimento estável agência é facilmente contornável.

8. Concluímos que a proposta do plano de ação 7 constitui um progresso no combate ao abuso, no entanto, aparenta ir um pouco além do que achamos que deve ser um meio termo entre os interesses económicos das empresas e os interesses de arrecadação de receita dos Estados.

LISTA BIBLIOGRÁFICA

ABREU, José Carlos. *A tributação dos Estabelecimentos Estáveis*, Vida Económica, 2012.

ALMEIDA, Carlos Ferreira. *Contratos III – Contratos de Liberalidade, de Cooperação e de Risco*, 2ª Edição, Almedina, 2015.

ARNOLD, Brian J., *Article 5: Permanent Establishment – Global Tax Treaty Commentaries*, IBFD, 2015.

ARNOLD, Brian J., *International Tax Primer*, Third Edition, Kluwer Law International, 2016.

CAMPOS, Diogo Leite & CAMPOS, Mônica Horta Neves Leite. *Direito Tributário*, Reimpressão da 2ª Edição de 2000, Almedina, 2003.

CATARINO, João Ricardo, & GUIMARÃES, Vasco Branco. *Lições de Fiscalidade – Gestão e Planeamento Fiscal*, Vol.II, Almedina, 2015.

COLLIER, Richard. *BEPS Action Plan, Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of PE Status*, British Tax Review, London, nº5, Thomson Reuters (Professional) UK Limited and Contributors, 2013.

COSTA, Paulo Nogueira & MACHADO, Jónatas. *Manual de Direito Fiscal*, Perspetiva Multinível, Almedina, 2016.

COURINHA, Gustavo Lopes. *A Residência no Direito Internacional Fiscal*, Do Abuso Subjectivo de Convenções, Almedina, 2015.

CROWLEY, Brendan & O'BRIEN, Cora. *BEPS: The Smaller-Economy Perspective*, Irish Tax Review, Dublin, Vol.28, nº1, p.65-68, IBFD, 2015.

CUNNINGHAM, Kevin. *The Post-BEPS World of Permanent Establishment*, Vol. 82, n° 5, p. 503-510, Tax Notes International, Falls Church , 2016.

DAURER, Veronika. *Tax Treaties and Developing Countries*, Series on International Taxation, Vol. 44, Wolters Kluwer, 2014.

ERNICK, David. *Base Erosion, Profit Shifting And the Future of the Corporate Income Tax*, Vol. 42, Tax Management International Journal, Arlington, 2013.

FEUERSTEIN, David. *The Agency Permanent Establishment*, in http://www.lindeverlag.at/titel-0-0/permanent_establishments_in_international_and_eu_tax_law4512/titel/leseprobe/9783707320039.pdf

FINNERTY, Chris & MERKS, Paulus & PETRICCIONE, Mario & RUSSO, Raffaele. *Fundamentals of International Tax Planning*, IBFD, 2007.

HOOR, Olivier R & O'DONNELL, Keith. *BEPS Action 7: The Attempt to Artificially Create A Taxable Nexus*, Vol.78, Tax Notes International, Falls Church, 2015.

HOLMES, Kevin. *International Tax Policy and Double Tax Treaties - An Introduction to Principles and Application*, Second Revised Edition, IBFD, 2014.

JONES, John F. Avery & LUDICKE, Jurgen. *The origins of article 5(5) and 5(6) of the OECD Model*, World Tax Journal, 2014.

KLAVER, Benchi & MOERER, Omar. *THE AOA, PE status and BEPS, some reassurance in a time of change?*, Transfer Pricing International Journal, London, Vol.16, n°4, 2015.

LEITÃO, Luís Manuel Teles de Menezes. *Estudos de Direito Fiscal*, Vol.II, Almedina, 2007.

MILLER, Angharad & OATS Lynne. *Principles of International Taxation*, Fifth Edition, Bloomsbury, 2016.

NABAIS, José Casalta. *Introdução ao Direito Fiscal das Empresas*, 2ª Edição, Almedina, 2015.

OECD (2013), *Addressing Base Erosion and Profit Shipping*, OECD Publishing. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264192744-en>

OECD (2015), *Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties*, Action 15 – 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shipping Project, OECD Publishing, Paris. <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241688-en>

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

PEREIRA, Manuel Henriques de Freitas. *Fiscalidade*, 5ª Edição, Almedina 2014.

PEREIRA, Paula Rosado. *Princípios do Direito Fiscal Internacional – Do Paradigma Clássico ao Direito Fiscal Europeu*, Almedina, 2010.

PERSICO, Giuseppe. *Agency Permanent Establishment under Article 5 of the OECD Model Convention*, Intertax, Vol.28, nº2, 2000.

PETERS, Carmel. *Developing Countries Reactions to the G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shipping*, Bulletin for International Taxation, 2015.

PIJL, Hans. *Agency Permanent Establishments: in the name of and the Relationship between Article 5(5) and (6) – Part 1*, IBFD, 2013.

PITA. Manuel António. *Curso Elementar de Direito Comercial*, 3ª Edição, Áreas Editora, 2011.

PLEIJSIER, Arthur. *The Agency Permanent Establishment in BEPS Action 7: Treaty Abuse or Business Abuse?*, Intertax, Vol.42, nº2, Kluwer International BV, The Netherlands, 2015.

PLEIJSIER, Arthur. *The Agency Permanent Establishment, Practical Applications. Part Two*, Vol.29, Kluwer Law International, 2001.

PLEIJSIER, Arthur. *The Agency Permanent Establishment: The Current Definition – Part One**, Intertax, Vol.29, Kluwer Law International, 2001.

RECHTSANWALT, Detlev. *When is There an Agency Permanent Establishment?*, IBFD, 2004.

RIBEIRO, João Sérgio. *A Tributação Presuntiva do Rendimento*, Um contributo para reequacionar os métodos indirectos da determinação da matéria colectável, Reimpressão, Almedina, 2014.

SANCHES, Saldanha. *Manual de Direito Fiscal*, 3.^aEdição, Coimbra, 2007.

SANCHES, Saldanha. *Os Limites do Planeamento Fiscal - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacional*, Coimbra Editora, 2006.

SCHAFFNER, Jean. *How Fixed is a Permanent Establishment?* - Series on International Taxation, Kluwer Law International, Vol. 42, 2013.

SCHENK-GEERS, Tonny. *International Exchange of Information and the Protection of Taxpayers*, Eucotax Series on European Taxation, Vol.24, Kluwer Law International, 2009.

SMITS, Axel & VERLINDEN, Isabel. *Substance 2.0 – Aligning International Tax Planning With Today's Business Realities*, PWC, 2012.

TEIXEIRA, Glória. *A Tributação do Rendimento – Perspectiva Nacional e Internacional*, Almedina, 2000.

TEIXEIRA, Glória. *Manual de Direito Fiscal*, 3º Edição, Almedina, 2015.

VASCONCELOS, Pedro Pais. *Direito Comercial*, Vol.I, 2º Reimpressão, Almedina, 2015.

VASQUES, Sérgio. *Manual de Direito Fiscal*, Reimpressão, Almedina, 2015.

WEEGHEL, Stef van. *The Improper Use of Tax Treaties*, With Particular Reference to the Netherlands and the United States, Series on International Taxation, nº19, Kluwer Law International, 1998

WILLIAMS, Robert L. *Fundamentals of Permanent Establishments*, Kluwer Law International, 2014.

XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional*, 2ª Edição Actualizada, Almedina, 2014.