

FICHA DOUTRINÁRIA

- Diploma: Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
- Artigo/Verba: Art.5º - Estabelecimento estável
- Assunto: Não sujeição a IRC de entidade não residente sem estabelecimento estável em território nacional.
- Processo: 27841, com despacho de 2025-07-27, do Subdiretor-Geral da Área Gestão Tributária - IR, por delegação
- Conteúdo: A questão em apreço prende-se com a necessidade de apurar se determinada entidade, residente na Suíça, deve, eventualmente, ser tributada em sede de IRC como não residente com estabelecimento estável, ou como não residente sem estabelecimento estável, tendo em conta o contrato de fabrico de bens por encomenda celebrado com outra entidade (Entidade B), residente em Portugal, a qual está obrigada à produção, armazenamento e entrega de determinados bens, nas respetivas instalações, a clientes finais daquela primeira entidade, sem prejuízo das matérias primas serem fornecidas por esta.

De acordo com o artigo 4.º n.º 2 do Código de Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (CIRC), «[a]s pessoas coletivas e outras entidades que não tenham sede nem direção efetiva em território português ficam sujeitas a IRC apenas quanto aos rendimentos nele obtidos».

Por sua vez, o n.º 3 do mesmo artigo dispõe que se consideram obtidos em território português, designadamente, os rendimentos imputáveis a estabelecimento estável aí situado.

Mais esclarece o artigo 5.º, n.ºs 1 e 2, respetivamente, do CIRC, «[c]onsidera-se estabelecimento estável qualquer instalação fixa através do qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola», nesse conceito se incluindo, designadamente: «a) um local de direção; b) uma sucursal; c) um escritório; d) uma fábrica; e) uma oficina; f) uma mina, um poço de petróleo ou de gás, uma pedreira ou qualquer outro local de extração de recursos naturais situado em território português».

Deste modo, o conceito de estabelecimento estável é composto por dois elementos de verificação cumulativa: um elemento estático - que exprime a organização através da qual é exercida uma certa atividade - e um elemento dinâmico - que exprime a atividade em si mesma considerada.

Em todo o caso, considera-se que não existe estabelecimento estável nas situações em que as instalações fixas são utilizadas para a o desenvolvimento de atividades de «carácter preparatório ou auxiliar» como as que resultam do n.º 8 do artigo 5.º do CIRC, designadamente, de forma combinada entre elas, como decorre da alínea f):

- «a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar ou expor mercadorias pertencentes à empresa;
- b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar ou expor;
- c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
- d) Uma instalação fixa mantida unicamente para comprar mercadorias ou reunir

informações para a empresa;

e) Uma instalação fixa mantida unicamente para exercer, para a empresa, qualquer outra actividade de carácter preparatório ou auxiliar;».

Ainda assim, de acordo com o n.º 9 do artigo 5.º do CIRC, verificados que estejam os respetivos requisitos, há estabelecimento estável quando as atividades de carácter auxiliar ou preparatório constituam uma atividade complementar que forme um conjunto coerente de atividades de natureza empresarial, no mesmo local ou em locais distintos do território português, numa só empresa ou empresas relacionadas, evitando-se deste modo que os sujeitos passivos possam artificialmente espartilhar as respetivas atividades económicas entre diferentes ordenamentos jurídicos, falseando o conceito de «carácter preparatório ou auxiliar».

No entanto, repare-se que o legislador não restringe a definição de estabelecimento estável à espécie "estabelecimentos reais", traduzíveis em "instalações fixas", prevendo também os designados "estabelecimentos pessoais", que assentam nas situações de "representação através de agente" de uma entidade noutro estado, como decorre do n.º 6 do artigo 5.º do CIRC.

Com efeito, o respetivo preceito prevê que existe estabelecimento estável quando uma pessoa, que não seja considerada um agente independente, «atue em território português por conta de uma empresa, sempre que:

a) Tenha, e habitualmente exerça, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das atividades desta, nomeadamente contratos:

i) Em nome da empresa;

ii) Para transmissão da propriedade ou concessão do direito de uso de bens pertencentes a essa empresa ou relativamente aos quais essa empresa detenha o direito de uso de bens pertencentes a essa empresa ou relativamente aos quais essa empresa detenha o direito de uso; ou

iii) Para prestação de serviços por essa empresa;

b) Exerça habitualmente um papel determinante para a celebração, pela empresa, de contratos referidos na alínea anterior de forma rotineira e sem alterações substanciais; ou

c) Mantenha em território português um depósito de bens ou mercadorias para entrega desses bens ou mercadorias em nome da empresa, ainda que não celebre habitualmente contratos relativos a esses bens ou mercadorias nem tenha qualquer intervenção na celebração desses contratos».

Mais esclarece o legislador, neste âmbito, que, nos termos do n.º 7 do artigo 5.º do CIRC, não se considera que uma empresa tem um estabelecimento estável em território português sempre que recorre aos designados agentes independentes, quando estes atuem, nomeadamente, na qualidade de comissários (por não ter poderes para concluir contratos que vinculem a empresa) ou quanto estes atuem no âmbito normal da sua atividade, suportando o conseqüente risco inerente à mesma.

Sucedem que, uma vez que a questão controvertida tem conexão com duas jurisdições distintas, Portugal e Suíça, é relevante tomar em consideração se existe suporte convencional que discipline a problemática em apreciação, isto é, se existe Convenção para Evitar a Dupla Tributação (CDT) entre aqueles Estados. Com efeito, este exercício reveste-se essencialmente atenta a manifesta prevalência do direito convencional sobre o direito interno, conforme vem sendo interpretado o artigo 8.º, n.º 2 da Constituição da República Portuguesa (CRP).

Constata-se que está em vigor a Convenção entre os Governos de Portugal e da Suíça

para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre o Rendimento e sobre o Capital, aprovada para ratificação pelo Decreto n.º 716/74, de 5 de dezembro.

Nestes termos, importa levar em consideração o que resulta da CDT Portugal-Suíça, assim como dos comentários à Convenção Modelo de 2017 (CM), os quais, apesar de não constituírem fonte de direito, estabilizam um consenso interpretativo alargado relativamente às disposições normativas constantes na CM, repelindo, desta forma, os fenómenos de dupla tributação e dupla não tributação resultantes de dissidências interpretativas entre os Estados.

Assim, por força do artigo 7.º da referida convenção, os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado, sendo que, se a atividade for exercida desse modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável.

Ora, de acordo o n.º 1 e 2 do artigo 5.º da mesma convenção, a expressão «estabelecimento estável» significa uma instalação fixa onde a empresa exerça toda ou parte da sua atividade, compreendendo, nomeadamente, mas não taxativamente, um local de direção, uma sucursal, um escritório, uma fábrica, uma oficina, uma mina, uma pedreira ou outro local de extração de recursos naturais, bem como, um local ou um estaleiro de construção ou de montagem cuja duração exceda doze meses.

Nestes termos, o estabelecimento estável traduz-se essencialmente num local permanente de negócio (instalação fixa), por meio do qual uma entidade exerce a respetiva atividade.

Conforme resulta do parágrafo 10 dos comentários ao artigo 5.º da CM de 2017, o local permanente de negócio diz respeito a qualquer instalação ou espaço que, independentemente da respetiva natureza, seja usado pela empresa no exercício da sua atividade. Por ser assim, admite-se que o «local de negócio» abrange também as situações em que a atividade é conduzida em instalação pertencente a outra empresa, conquanto esse espaço se encontre à disposição daquela primeira.

Ora, em substância, apesar de não se exigir um direito formal na disposição de instalação de outra empresa, a mera presença de uma empresa num determinado local não faz supor, imediatamente, que esse local se encontre à sua disposição. Neste sentido, há que averiguar quais os efetivos poderes que a empresa tem sobre o pretense local de negócio e qual a extensão da atividade desenvolvida nesse espaço (Parágrafos 11 e 12 dos comentários ao artigo 5.º da CM).

Ora, no caso em apreço, as instalações da entidade responsável pela produção e armazenamentos dos bens não se encontram à disposição da entidade suíça.

Conforme resulta do contrato de fabrico por encomenda junto, o acesso desta às instalações da contraparte contratual (entidade B) só é possível em sede de auditoria. E, mesmo nesses casos, carece de notificação prévia (antecedência de um mês), bem como de fundamentação para a sua realização. Por outro lado, o acesso àquelas instalações está funcionalmente adstrito às finalidades próprias da auditoria prevista contratualmente, mormente, a inspeção dos bens produzidos nos termos do contrato (e não outros) e a inspeção do processo de produção.

Nestes termos, não se encontram preenchidos os pressupostos necessários para enquadrar a situação em apreço na definição de estabelecimento estável prevista no n.º

1 do artigo 5.º da CDT Portugal-Suíça.

Não será também de aplicar o disposto no n.º 3 do artigo 5.º da CDT Portugal-Suíça, relativo às atividades excluídas do instituto do estabelecimento estável.

Com efeito, estabelece o n.º 3 do artigo 5.º da CDT Portugal-Suíça que «[a] expressão «estabelecimento estável» não compreende:

- a) As instalações utilizadas unicamente para armazenar, expor ou entregar mercadorias pertencentes à empresa;
- b) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar;
- c) Um depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa;
- d) Uma instalação fixa mantida unicamente para fazer publicidade, fornecer informações, realizar investigações científicas ou desenvolver outras atividades similares que tenham carácter preparatório ou auxiliar, sempre que estas atividades sejam exercidas para a própria empresa.

Ora, resulta, pois, da própria redação do preceito em análise («[a] expressão de estabelecimento estável» não compreende»), que é pressuposto de aplicação das situações de exclusão supra elencadas no n.º 3 do artigo 5.º da CDT que se preencham os requisitos formais de estabelecimento estável conformados no n.º 1 do artigo 5.º da CDT, o que manifestamente não se verifica no caso concreto.

Em todo o caso, por hipótese, mesmo que se considerasse que a sociedade tem à sua disposição um local de negócio perfeitamente individualizável nas instalações da Entidade B, para efeitos de armazenamento, designadamente, da matéria prima por si fornecida, bem como para efeitos de armazenamento do bem produzido naquelas instalações, ainda assim aquele espaço seria excluído do conceito de estabelecimento estável por força das alíneas b) e c) do n.º 3 do artigo 5.º da CDT.

Com efeito, as referidas alíneas estabelecem, respetivamente, que o depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar, bem como, o depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa, não configuram situações abrangidas pela expressão «estabelecimento estável».

Mais, efetuada uma interpretação dinâmica dos preceitos, tem-se por assente que o efeito excludente do n.º 3 do artigo 5.º da CDT, em conformidade com o parágrafo 73 dos comentários ao artigo 5.º da CM de 2017, não exige a aplicação isolada de cada uma das situações previstas nas alíneas referenciadas desse n.º 3, podendo verificar-se uma combinação das mesmas, o que sucede no presente caso.

Por outro lado, ainda que a parte final do artigo 5.º, n.º 4 da CM de 2017 (o homónimo do artigo 5.º, n.º 3 da CDT Portugal-Suíça) imponha a consideração de um juízo concreto quanto à efetiva natureza preparatória ou auxiliar das atividades a considerar, de acordo com o ponto 78.º dos comentários ao artigo 5.º da CM de 2017, os Estados podem convencionar que as atividades previstas naqueles preceitos se consideram intrinsecamente atividades daquela natureza, sem dependência de tal juízo:

«Alguns Estados consideram que algumas das atividades mencionadas no n.º 4 [do artigo 5.º da CM, congénere do n.º 3 da CDT Portugal-Suíça] são intrinsecamente preparatórias ou auxiliares e, a fim de proporcionar maior segurança tanto para as administrações tributárias quanto para os contribuintes, entendem que essas atividades não devem estar sujeitas à condição de que sejam de carácter preparatório ou auxiliar []»

Ora, foi justamente esta posição que ficou vertida na CDT Portugal-Suíça, uma vez que a condição de verificação da concreta natureza preparatória ou auxiliar da atividade constitui apenas critério da alínea e) do n.º 3 do artigo 5.º dessa convenção. Termos em que, não tendo os Estados Contratantes discriminado este critério relativamente às demais alíneas do referido n.º 3, entende-se que o depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para as armazenar, expor ou entregar, bem como, o depósito de mercadorias pertencentes à empresa mantido unicamente para serem transformadas por outra empresa constituem atividades intrinsecamente preparatórias ou auxiliares, não integrando, como tal, o conceito de estabelecimento estável.

Em suma, a operação aqui em causa, tal como contratualmente configurada, não é suscetível de se subsumir à expressão «estabelecimento estável», de acordo com o n.º 1 do artigo 5.º da Convenção Portugal-Suíça, uma vez que, como evidenciamos, as instalações da entidade responsável pela produção e armazenamento dos bens não se encontram à disposição da entidade suíça.

Aliás, mesmo que assim não se entendesse, as operações de armazenamento (pré e pós produção) e de entrega a cargo da Entidade B integrariam o leque de atividades previstas nas alíneas b) e c) do n.º 3 do artigo 5.º da CDT Portugal-Suíça, termos em que seriam havidas como atividades de carácter preparatório ou auxiliar, excluídas do instituto do «estabelecimento estável».

Contudo, para aferir da existência de estabelecimento estável não basta seguir esta definição formalista, preocupada essencialmente com a segurança jurídica do conceito. Com efeito, o conceito de estabelecimento estável abre-se também a uma definição de carácter mais substancialista e orientada para a prevenção da evasão e elisão da base tributária.

Nestes termos, dispõe o n.º 4 do artigo 5.º da CDT Portugal-Suíça que «[u]ma pessoa que actue num Estado Contratante por conta de uma empresa do outro Estado Contratante, desde que não seja um agente independente, a que é aplicável o n.º 5, será considerada como estabelecimento estável da empresa no Estado primeiramente mencionado se tiver e exercer habitualmente neste Estado poderes para concluir contrato em nome da empresa, a não ser que a actividade dessa pessoa se limite à compra de mercadorias para empresa».

Mais, esclarece o n.º 5 do mesmo artigo que «[n]ão se considera que uma empresa de um Estado Contratante tem um estabelecimento estável no outro Estado Contratante pelo simples facto de exercer a sua actividade nesse outro Estado por intermédio de um corretor, de um comissário geral ou de qualquer outro agente independente, desde que essas pessoas actuem no âmbito normal da sua actividade».

Sucedem que a entidade contratada para a produção e armazenamento dos bens especificados no contrato não dispõe de poderes para concluir contratos em nome da empresa em questão. Apesar de os bens produzidos pela Entidade B serem entregues nas suas instalações a clientes da empresa suíça, aquela entidade não é parte contractual na venda dos bens produzidos, nem intervém em qualquer fase negocial tendente a tal negócio jurídico, posto que, se limita a disponibilizar nas suas instalações, os bens que produz nos termos do contrato de fabrico por encomenda, cabendo aos clientes da entidade o levantamento daqueles bens naquelas instalações.

Por outro lado, verifica-se ainda que a Entidade B não se pode considerar um agente dependente da entidade., uma vez que aquela atua no âmbito normal da sua atividade,

suportando por sua conta o respetivo risco empresarial.

Como mencionado anteriormente, de um ponto de vista jurídico, além de não estarem em causa entidades relacionadas, o contrato de fabrico por encomenda celebrado entre ambas as entidades não implica um vínculo de dependência entre elas. Com efeito, a possibilidade de realização de auditorias, de requerer o envio de amostras e as exigências de qualidade do processo produtivo por parte da entidade, parecem corresponder a imposições contratuais próprias da atividade em causa, voltada para a produção de bens inseridos na área da saúde humana, um mercado no qual os padrões de qualidade dos produtos são consideravelmente elevados, atenta a manifesta necessidade de garantir a segurança do consumo dos mesmos.

Mais, também do ponto de vista económico, inexistente uma relação de dependência entre as entidades referenciadas, dado que a Entidade B exerce atividade há mais de uma década, sendo a empresa aqui em causa uma entidade constituída recentemente, e tendo o respetivo contrato de fabrico de bens por encomenda sido celebrado também recentemente.

A validade das asserções precedentes assenta no pressuposto de que a entidade não exerce direta ou indiretamente poderes de gestão sobre a Entidade B, e que não detém, nem é detida, por outra entidade considerada cliente da referida Entidade B.

Ainda nesta sede, é também recorrente, para aferir a eventual relação de dependência económica entre entidades, considerar os preços praticados entre as mesmas (Cfr Ficha Doutrinária n.º 3789/2015, ponto 7, alínea ii)). Sucede que, na presente situação, não dispomos de informação suficiente para averiguar se o preço contratualizado entre as duas entidades referenciadas respeita as regras dos preços de plena concorrência, ou se, pelo menos, não estão a ser praticados preços inferiores relativamente às condições normais de mercado.

Destarte, a entidade não residente aqui em causa não possui um estabelecimento estável em território português.

Nestes termos, não está sujeita à obrigação de pagamento de IRC em Portugal, conforme resulta do artigo 5.º e 7.º da CDT Portugal-Suíça, e do artigo 4.º, n.º 3 do CIRC.