



FREITAS, Filipe Diogo, “Representação fixa na Madeira da atividade de um sujeito passivo residente em Portugal continental: Equiparação da representação a um Estabelecimento Estável - Comentário ao Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul, de 29 de junho de 2017, proc. 928/09.2BELRS”.

ÍNDICE: Introdução; I - Contextualização e noções centrais de impostos sobre o rendimento das pessoas coletivas e estabelecimento estável: 1. Mecânica do IRC; 2. Autonomia legislativa das regiões autónomas; 3. Conceito de Estabelecimento Estável; 4. Possibilidade de existência de um Estabelecimento Estável de uma sociedade residente (posição jurisprudencial); 5. Posição adotada; II – Contributo da posição jurisprudencial para a decisão planificadora: 1. A relevância da questão atendendo às taxas de IRC vigentes no ano de 2019; 2. Alternativa de fixação de pessoas coletivas no Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM)

RESUMO: O presente trabalho tem como objeto de estudo o tratamento a dar, em sede de imposto sobre o rendimento de pessoas coletivas (IRC), a uma representação na Região Autónoma da Madeira (RAM) da atividade de uma sociedade sediada em Portugal continental. No domínio do Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul de 29 de junho de 2017¹, a questão que se coloca é a de saber se, estando um sujeito passivo de IRC sediado no continente e tendo volume de negócios realizado totalmente na RAM, deverá ser tributado à taxa vigente para a sede ou deverá considerar-se a representação na RAM como uma sociedade independente para efeitos de tributação e subsequentemente ser-lhe aplicada a taxa vigente para a RAM. O tribunal entendeu que a tributação mais gravosa para a sociedade sediada no continente, mas cujo o volume de negócios foi realizado integralmente na RAM, iria consubstanciar uma violação do princípio constitucional da igualdade na sua dimensão estruturante da capacidade contributiva, portanto a representação do sujeito passivo na RAM deveria considerar-se um estabelecimento estável (EE). Contudo, o conceito de EE foi criado para relações internacionais e para evitar a dupla tributação internacional. O que se pretende com este trabalho é, através da articulação dos princípios constitucionais com o conceito de EE, propor uma solução para situações em que os sujeitos passivos de IRC têm a sua atividade plurilocalizada internamente e em que são potencialmente aplicáveis duas taxas de imposto diferentes.

¹ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul [Em linha], de 29.06.2017, proc. (928/09.2BELRS), relatado pela juíza Catarina Almeida e Sousa [Consult. 06.03.2019]. Disponível em: <URL: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/d38209073041b3af80258155003bdcc8?OpenDocument>>.



INTRODUÇÃO

O acórdão em análise reporta-se à possibilidade de aplicação de uma taxa reduzida de IRC à matéria coletável (MC) de uma sociedade imobiliária (C) com sede em Lisboa, por esta obter os lucros que concorrem para a formação da MC, por via de um Estabelecimento Estável (EE) situado na RAM.

A sociedade (C), no exercício de 2004, tendo obtido uma MC no montante de 236.165,56€, ao proceder à autoliquidação, aplicou a esse montante uma taxa de 22,5%, taxa de IRC vigente à data para sociedades residentes na RAM. Contudo, a Administração Tributária (AT) entendeu que se deveria aplicar a taxa de 25% (taxa vigente para o continente), porque a representação em causa não configura um EE², assim sendo procedeu à liquidação adicional de 2,5% (5.904,14€). Não se satisfazendo com a liquidação adicional, a sociedade (C) interpôs reclamação graciosa, sem efeito suspensivo, tendo efetuado posteriormente o pagamento voluntário, já numa fase patológica da relação jurídica tributária, após ter sido iniciado processo de execução fiscal. A primeira decisão administrativa foi de indeferimento e a sociedade interpôs recurso hierárquico dessa decisão, obtendo o mesmo resultado. Face ao esgotamento das vias administrativas, a sociedade decidiu apresentar impugnação judicial, cujo objeto foi a decisão de indeferimento do recurso hierárquico do indeferimento da reclamação graciosa. A impugnação foi julgada procedente pelo Tribunal Administrativo e Fiscal (TAF) de Lisboa e o Tribunal Central Administrativo Sul (TCAS), no acórdão em análise, pronunciou-se no mesmo sentido, concordando com a tese do sujeito passivo.

A relevância desta decisão jurisprudencial prende-se com a utilização de um regime em que há um desagravamento da taxa aplicável à MC, para determinar o montante de imposto devido. Ou seja, cumpre-nos averiguar se a conduta do sujeito passivo consubstancia um comportamento totalmente válido e lícito, configurando como tal um planeamento fiscal. Sem prescindir, cumpre-nos também analisar se a sociedade contribuinte³, perante a factualidade descrita, e se os factos se reportassem aos dias de hoje, não teria na sua disponibilidade outra forma de planeamento mais favorável que permitisse a aplicação de uma taxa menor ou mesmo isenção aos rendimentos obtidos, que foram no acórdão considerados como lucros imputáveis ao EE da sociedade (C) na RAM, tendo sido subsequentemente aplicada a taxa de 22,5%.

² Na visão da AT um EE apenas poderia ter lugar se inexistisse uma sede ou direção efetiva da sociedade em território nacional.

³ Aqui temos por referência os contribuintes de direito – pessoas que estão previstas na norma de incidência como tal, desconsiderando os contribuintes de facto – pessoas que suportam efetivamente a carga de imposto por via do mecanismo da repercussão.



I – CONTEXTUALIZAÇÃO E NOÇÕES CENTRAIS DE IMPOSTOS SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS E ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

1. Mecânica do IRC

A situação em análise debruça-se sobre a aplicação de uma taxa de IRC, de entre duas taxas em concurso, e a existência de duas taxas neste domínio particular só acontece porque são estabelecidas nas regiões autónomas da Madeira e dos Açores taxas de imposto mais baixas em relação ao território continental, situação semelhante ao que acontece no domínio do Imposto sobre o Valor Acrescentado (IVA), quando nos termos do art. 6.º do Código do Imposto sobre o Valor Acrescentado (CIVA), as operações localizam-se nas ilhas sendo aplicadas as taxas do art. 18.º n.º 3 a) ou b) consoante esteja em causa a Região Autónoma dos Açores (RAA) ou Região Autónoma da Madeira (RAM), respetivamente. Ora esta fixação de diferentes taxas, quer no domínio do IVA, quer no domínio do IRC, prende-se com o reconhecimento de custos de insularidade⁴, decorrentes do afastamento das ilhas face à plataforma continental.

Cumpre assim previamente lembrar o modo de funcionamento do IRC, em que determinada a MC, será atualmente aplicada a taxa nominal de 21% ou 20%, consoante o sujeito passivo esteja situado no continente ou na RAM⁵, a não ser que estejamos perante uma pequena ou média empresa (PME) cujas regras são as previstas no art. 87.º n.º 2 do Código do Imposto sobre as Pessoas Coletivas (CIRC) e art. 18.º n.º 5 do Decreto Legislativo Regional (DLR) n.º 26/2018/M. O resultado da aplicação da taxa à MC dá-nos a coleta, sendo junto a esse valor a derrama estadual (coleta total), da coleta total serão deduzidos os montantes relativos à dupla tributação internacional, benefícios fiscais à coleta e os pagamento especial por conta e teremos o IRC liquidado. Por fim, ao IRC liquidado deduzem-se os pagamento por conta (PpC), acrescem as tributações autónomas e derrama municipal e temos o imposto a pagar ou a receber.

2. Autonomia legislativa das regiões autónomas

No domínio da fixação de distintas taxas de imposto no continente e nas ilhas, assume grande relevância a autonomia legislativa das regiões autónomas, isto porque, só é possível a existência de taxas de IRC distintas, em função do poder tributário das regiões autónomas, o qual tem por finalidade adaptar o sistema fiscal nacional às especificidades regionais, tal como decorre do art. 227.º n.º 1 i) da Constituição da República Portuguesa (CRP). Além disto, “as Regiões Autónomas podem criar impostos vigentes apenas para a Região, definido as respectivas incidência, taxa, liquidação, cobrança, benefícios fiscais e garantias dos contribuintes. Tais

⁴ Cf. José Roriz, Liliana Pereira, Luís Filipe Esteves e Rui Bastos – *Modulo I: A Incidência do IVA*. Universidade do Minho, 2011, p.86.

⁵ A este propósito art. 87.º n.º 1 do CIRC e art.º 18.º do DLR n.º 26/2018/M que vem alterar o art. 2.º do DLR n.º 2/2001/M.

impostos terão que incidir sobre matéria não objecto da incidência prevista para qualquer dos impostos de âmbito nacional, caducando em caso de, posteriormente, serem criados outros semelhantes de âmbito nacional”⁶.

Sem prescindir, embora não seja objeto direto da nossa análise, está fixada na Madeira uma Zona Franca, autorizada pelo Decreto-lei n.º 500/80, de 20 de outubro, cuja determinação, quanto aos tipos de atividade que podem ser desenvolvidas e licenciamento necessário para operar na Zona Franca da Madeira (ZFM), é da competência dos órgãos legislativos regionais, por via de modos de criação normativa de âmbito regional (exemplo: Decretos legislativos regionais).

Existindo dentro do mesmo ordenamento três espaços territoriais com algumas distinções no regime fiscal, e face ao poder de adaptação das regiões autónomas ao sistema fiscal geral, não será invulgar a deslocalização das empresas e investimentos, de modo a obter poupanças fiscais. Contudo, não haverá aqui o típico problema da fuga de capital do país e erosão da base tributária, porque, ainda que a receita reverta a favor da região autónoma, será sempre receita do Estado português⁷.

3. Conceito de Estabelecimento Estável

Antes que possamos tecer qualquer comentário acerca do mérito e da legalidade da decisão jurisprudencial em análise, cumpre-nos determinar o conceito de EE. A exigência da determinação do conceito surge porque a poupança fiscal que é obtida de 2,5% só é equacionada se admitirmos a possibilidade de ter um EE num regime jurídico mais favorável, embora no mesmo Estado.

O EE deverá ser entendido genericamente como uma representação da atividade de um sujeito passivo num Estado que não é o da sua residência. Como refere Saldanha Sanches: “ O conceito de estabelecimento estável teve a sua origem no século XIX para permitir a tributação dos negócios realizados de forma permanente (...) num determinado país mas sem que a ligação com esse país fosse organizado mediante a constituição de uma sociedade comercial.”⁸ Nas palavras de JOÃO SÉRGIO RIBEIRO, aferir ou não a existência de EE, em sede de IRC, consiste na realização de testes⁹. Os testes existentes para a operação são o de EE instalação física, o de EE

⁶ Acórdão do STA [Em linha], de 07-11-2018, proc. (046/15.4BEALM 01366/16) relatado pela juiz conselheira Ana Paula Lobo [Consult. 02.04.2019], disponível em WWW: <URL: [⁷ Art. 26.º n.º 1 da Lei Orgânica 2/2013 \(Lei das Finanças das Regiões Autónomas\)](http://www.dgsi.pt/jsta_nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/0c8aff0f3b8e815a802583430056d125?OpenDocument&ExpandSection=1&Highlight=0.funchal.2018>.”</p></div><div data-bbox=)

⁸ Vide J. L. Saldanha Sanches, *Os Limites ao Planeamento Fiscal - substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pp.431 – 432.

⁹ Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001.

⁹ Vide João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento: Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, pp. 441 e 442.



projeto e o de EE agência. Face ao nosso caso em concreto, vamos apenas nos debruçar sobre o EE instalação física.

A Convenção Modelo da OCDE tentou estabelecer no art. 5.º o que deve ser entendido por EE instalação física¹⁰, contudo o que verificamos no art. 5.º n.º 2 são apenas situações que *prima facie* podem dar origem a um EE¹¹, havendo uma tipicidade aberta. Para que estejamos perante um EE instalação física é necessário, cumulativamente¹²:

1. Instalação física com permanência geográfica;
2. Permanência de um ponto de vista temporal (não deve ser inferior a 6 meses);
3. A instalação deve estar à disposição da sociedade (não é necessário título legal apenas o real uso); e
4. Deve ser através da instalação que a sociedade desenvolve a sua atividade.

Acresce ainda que o conceito de EE decompõe-se num elemento estático (exprime a organização) e um elemento dinâmico (exprime a atividade em si considerada). “Ambos são de verificação cumulativa, pois não haverá estabelecimento estável se existir uma organização inerte, isto é, que não exerça qualquer atividade; nem haverá estabelecimento estável se uma entidade não residente exercer uma actividade, sem que para o efeito disponha no território de Portugal de uma «organização»”¹³.

4. Possibilidade de existência de um Estabelecimento Estável de uma sociedade residente (posição jurisprudencial)

“O conceito de estabelecimento estável é um dos conceitos fulcrais em torno do qual se articula o Direito Fiscal Internacional, revestindo neste caso alcance comparável com o conceito de domicílio no Direito Internacional Privado”¹⁴. Embora o conceito de EE tenha sido construído num contexto internacional e de relações entre Estados¹⁵, nomeadamente para evitar a dupla tributação, na decisão jurisprudencial em análise o tribunal pronunciou-se no sentido de poder existir um EE numa região autónoma, ainda que essa representação seja de uma sociedade com sede ou direção efetiva em território continental ou em outra região autónoma. Ou seja, de acordo com os juízes do TCAS nesta decisão, ainda que a sociedade não seja residente no estrangeiro, poderá ter um EE, de acordo com o art. 5.º do CIRC, dentro do mesmo território em que se fixam

¹⁰ O art. 5.º do CIRC transpõe o constante da Convenção, no direito interno português.

¹¹ Além de estarmos perante uma dessas situações tipificadas no n.º 2 do art. 5.º da Convenção é necessário o preenchimento dos demais requisitos cumulativos.

¹² Cf. João Sérgio Ribeiro, *Tributação Presuntiva do Rendimento: Um Contributo para Reequacionar os Métodos Indirectos de Determinação da Matéria Tributável*, pp. 441-449; A. Xavier: *Direito Tributário Internacional*, 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2014, p.312 e 313.

¹³ Vide A. Xavier: *Direito Tributário Internacional*, 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2014, p.311.

¹⁴ *Idem*, *Ibidem*, p. 306-307.

¹⁵ Cf. J. L. Saldanha Sanches, *Os Limites ao Planeamento Fiscal - substância e forma no direito fiscal português, comunitário e internacional*, Coimbra Editora, Coimbra, 2006, pp.431 – 435.



regimes jurídicos distintos, nomeadamente através de distintas taxas de IRC. As ideias que estão na base desta decisão são:

1º A razão que está na base da criação de taxas reduzidas de IRC para entidades não residentes na RAM é “fomentar o investimento produtivo na Região Autónoma da Madeira”¹⁶, valendo isto, segundo o tribunal, para o investimento por empresas estrangeiras e por empresas nacionais;

2º Princípio constitucional da igualdade - art. 13.º da CRP, que “implica que sejam tratados igualmente os que se encontram em situações iguais (...) de maneira a não serem criadas discriminações arbitrárias e irrazoáveis, porque carecidas de fundamento material bastante. O princípio da igualdade não proíbe se estabeleçam, mas sim, distinções desprovidas de justificação objetiva e racional”¹⁷;

3º A atividade do sujeito passivo - que no exercício em questão (2004), desenvolvia a sua atividade económica na RAM, tendo o volume de negócios sido exclusivamente obtido na Madeira.

Ora, já não é a primeira vez que os tribunais superiores administrativos e fiscais portugueses se pronunciam quanto à admissibilidade de um EE em determinada região autónoma de uma sociedade sediada ou com direção efetiva em território continental ou noutra região autónoma, em detrimento do defendido pela AT, que defende que o EE releva apenas entre Estados. Vejamos assim o Acórdão do STA de 07.01.2009¹⁸, que nos diz:

“O conceito de «estabelecimento estável» que emana do art. 5.º do CIRC, embora neste Código só tenha utilidade relativamente a entidades não residentes (isto é, sem sede ou direção efectiva) em território português, é potencialmente aplicável, para efeitos de regimes de tributação especiais das Regiões Autónomas, como reportando-se a entidades que sejam residentes em Portugal, mas não tenham sede ou direção efectiva em determinada Região Autónoma”, “Por força do princípio da igualdade, enunciado no art. 13.º da CRP, que proíbe distinções desprovidas de justificação objectiva e racional, deve interpretar-se em conformidade com a Constituição o art. 2.º, n.ºs 1 e 2, do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001/M, de 20 de Fevereiro, com o sentido de beneficiarem da

¹⁶ Preâmbulo do Decreto Legislativo Regional n.º 2/2001.

¹⁷ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul [Em linha], de 29.06.2017, proc. (928/09.2BELRS), relatado pela juíza Catarina Almeida e Sousa [Consult. 06.03.2019]. Disponível em: <URL: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/170589492546a7fb802575c3004c6d7d/d38209073041b3af80258155003bdcc8?OpenDocument>>.

¹⁸ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo [Em linha], de 07.01.2009, proc. (0669/08), relatado pelo juiz Jorge de Sousa [Consult. 15.04.2019]. Disponível em: <URL: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/0/7dc3d99b4bfaa0b38025753d0040711e?OpenDocument&ExpandSection=1>>.

taxa reduzida de IRC todos os sujeitos passivos deste imposto sem sede nem direcção efectiva na Região Autónoma da Madeira que na área desta Região possuam instalações qualificáveis como «estabelecimento estável», independentemente de a sua sede ou direcção efectiva ser no estrangeiro ou em área do território nacional exterior aquela Região Autónoma”.

No mesmo sentido pronunciou-se novamente o STA no Acórdão de 17.06.2009¹⁹ e mais recentemente no Acórdão de 14.01.2015²⁰.

Deste modo, concluímos a respeito deste tópico, que é pacífico na jurisprudência portuguesa, face ao regime especial de tributação estabelecido na RAM, a possibilidade de uma representação de uma sociedade residente ser equiparada a um EE, embora estejamos perante um conceito construído no âmbito das relações internacionais.

5. Posição adotada

A nosso ver, decidiu bem o TCAS. Como defende JOAQUIM FREITAS DA ROCHA (embora num contexto distinto, em relação à indisponibilidade dos créditos tributários): “(...) a AT não pode atuar tendo por base uma visão unilateral e redutora do Interesse público e da legalidade(...)” devendo fazer uma análise articulada com o ordenamento em geral, sendo exigível das suas condutas “(...) uma visão constitucional integrada e de todo o ordenamento que não desconsidere bens fundamentais”.

Assim como argumentam os tribunais administrativos nas decisões supramencionadas, na determinação da possibilidade de existir um EE dentro do mesmo Estado – ou melhor dizendo, a admissibilidade de equiparação de uma representação interna fixada num regime especial de tributação a um EE²¹ - deverá ter preponderância decisiva o princípio constitucional da igualdade. Nas palavras de ANA PAULA DOURADO:” O princípio da igualdade na sua vertente negativa proíbe as discriminações e os privilégios fiscais (art. 13.º, n.º 2, da CRP). O significado de discriminação fiscal é hoje determinado não apenas à luz da nossa Constituição, mas também à luz do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia (TFUE). A determinação de privilégios e de discriminações fiscais exige a comparação entre sujeitos passivos e objetos de tributação (...)”²²

¹⁹ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo [Em linha], de 17.06.2009, proc. (0292/09) relatado pelo juiz conselheiro António Calhau [Consult. 16.04.2019]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/7508f33b70f75ca8802575e000484983?OpenDocument&ExpandSection=1>>.

²⁰ Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo [Em linha], de 14.01.2015, proc. (058/14) relatado pela juíza conselheira Isabel Marques da Silva [Consult. 15.05.2019]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/ecc14b43a357b24680257dcf0042e095?OpenDocument&Highlight=0,058%2F14>>.

²¹ Ideia que será posteriormente aprofundada.

²² Cf. Ana Paula Dourado, *Direito Fiscal: Lições*, 1ªEd. Coimbra, Almedina, 2016, p.189.



Vejamos a título de exemplo: Temos uma sociedade (C) com sede em Lisboa, que tem como atividade económica a venda de imóveis, possuindo uma estrutura na RAM que configura um EE. Essa mesma sociedade realizou no ano de 2004 um volume de negócios de 100%, imputável a essa instalação, detida na RAM. Por outro lado, temos a sociedade (A) que desenvolve a mesma atividade, compra e venda de imóveis, e tem um volume de negócios de 100%, obtido na RAM, e a sua sede é fixada no Funchal. Ambas as sociedades obtêm uma MC de 100.000,00€, sendo que, à sociedade (A) seriam reconhecidos custos de insularidade e um contributo para o investimento regional e ser-lhe-ia aplicada a taxa reduzida de 22,5% (*exercício de 2004*). Já à sociedade (C), uma vez que a sede estatutária é fixada em Lisboa, ser-lhe-ia aplicada a taxa de 25%.

A solução exposta no exemplo seria contrária aos imperativos de justiça e à efetiva capacidade contributiva, uma vez que o EE da sociedade (C) iria também suportar custos de insularidade, aplicando-se taxas de IRC distintas a situações materialmente idênticas. “A capacidade contributiva é a medida de igualdade económica que rege a tributação dos impostos. Por ser uma medida, a tributação da capacidade contributiva num Estado de Direito tem de aplicar-se ao universo de sujeitos que manifestam essa capacidade e não apenas alguns, sob pena de se criarem privilegiados e discriminados”²³.

Em segundo lugar, a definição de EE não apresenta qualquer incompatibilidade com a sua utilização no âmbito do direito interno havendo um regime especial de tributação. Vejamos a este propósito, a definição de JEAN MARK RIVER: “instalação fixa (*fixed place of business*) através da qual a empresa exerça toda ou parte da sua actividade”²⁴, sendo características do EE “(...) a existência de uma instalação material, com carácter de permanência, que faça parte da empresa, a qual deve exercer a sua atividade nesta instalação ou por meio dela.”²⁵ Esta definição corresponde *ipsis verbis* à situação da instalação do sujeito passivo na RAM, não havendo nenhuma razão objetiva para que o conceito de EE não seja utilizado *mutatis mutandis*.

Contudo, e ao contrário do que foi inicialmente avançado, não existirá um EE de um residente propriamente dito, pois este é um instrumento indubitavelmente utilizado num contexto do direito internacional, consistindo um EE sempre numa representação da atividade de um sociedade residente num Estado diferente de onde se situa o EE. Assim, em bom rigor, o que teremos é uma representação fixa que se irá equiparar a um EE.

²³ *Idem, Ibidem*, p.191.

²⁴ Cit. por A. Xavier: *Direito Tributário Internacional*, 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2014, p.337

²⁵ *Idem, Ibidem*.



II – CONTRIBUTO DA POSIÇÃO JURISPRUDENCIAL PARA A DECISÃO PLANIFICADORA

1. A relevância da questão atendendo às taxas de IRC vigentes no ano de 2019

Após a análise à questão suscitada no TCAS e sugestão do tratamento a dar às matérias em questão, cumpre indagar sobre a pertinência da solução nos dias correntes, desde logo porque a Lei n.º 2/2004 de (16/01) veio reduzir a taxa geral de IRC para 21% e o DLR n.º 26/2018/M, art. 18.º, veio alterar o art. 2.º do DLR n.º 22/2001/M, de (20/02) fixando a taxa de imposto de IRC para a RAM em 20%.

Assim, atento à situação em análise e ao valor da MC (236.165,56€), se for aplicada a taxa geral de imposto do art. 87.º n.º1 do CIRC, o sujeito passivo terá a pagar de imposto 49.594,77€, ao passo que, se esse lucro for imputado a um EE, o sujeito passivo terá a sua obrigação de pagamento quantificada em 47.233,11€²⁶, ou seja o contribuinte iria obter uma poupança fiscal de 2.361,66€ (1%). De forma que, numa situação semelhante à presente no caso concreto, só haverá uma vantagem fiscal relevante se a pessoa coletiva em questão obtiver um volume de negócios muito elevado na RAM. Nos casos em que tal não aconteça, os custos de ter em funcionamento um EE²⁷ poderão não compensar este esquema lícito para obter uma poupança de 1% da taxa de IRC, situação em que se irá obter uma poupança fiscal mas não uma poupança económica.

Sem prescindir, a vantagem fiscal não será tão irrelevante, se uma entidade sediada no continente for qualificada como PME, nos termos do DL n.º 372/2007, e constituir um EE na RAM. Vejamos a título de exemplo:

A sociedade (B) com sede em Braga e qualificada como PME dedica-se à atividade da restauração, sendo dotada de uma equipa inovadora a nível gastronómico, e frequentemente recebe o pagamento de *royalties* provenientes da cedência do conhecimento adquirido sobre a confeção de determinados pratos minhotos (*Know How*²⁸). Esses pagamentos de *royalties* são sobretudo provenientes de restaurantes e unidades hoteleiras da RAM e representaram no ano de 2019 um lucro de 20.000,00€ (70% do lucro total da sociedade). → Se esses *royalties* forem somados às demais remunerações, teríamos de lucro

²⁶ Por uma questão de simplicidade da exposição foram desconsideradas algumas operações (ex. dedução dos PpC).

²⁷ Sem prejuízo de poder vir a ser aplicado *mutatis mutandis* o art. 55.º do CIRC.

²⁸ “O know-how consiste na prestação de informações não divulgadas, resultante de uma experiência adquirida e que não pode ser conhecida pelo simples exame do produto ou pelo mero conhecimento dos progressos técnicos” em: Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo [Em linha], de 18.10.1898, proc. (010643), relatado pelo juiz conselheiro Rodrigues Pardal [Consult. 02.04.2019]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/159e72efb61ce839802568fc0037c200?OpenDocument&ExpandSection=1>>.



28.571,42€ - aos primeiros 15.000,00€ aplicar-se-ia a taxa de 17% e ao restante valor a taxa de 21%, nos termos do art. 87.º n.º 2, fixando-se o montante de imposto a pagar em 5.400€²⁹. Contudo, a sociedade (B), fixando na RAM um EE através do qual recebesse o pagamento dos *royalties*, veria 20.000,00 como lucro imputável ao EE - aos primeiros 15.000,00 seria aplicada a taxa de 13% e ao restante seria aplicada a taxa de 20% (DLR n.º 26/2018/M, art. 18.º que veio alterar o art. 2.º n.º 5 do DLR n.º 22/2001/M), sendo o montante de imposto devido pelo EE de 2.950€³⁰ (isto porque o EE é dotado de separação contabilística e autonomia patrimonial como se fosse uma empresa independente³¹). Aos restantes 8.571,42€ não imputáveis ao EE seria aplicada a taxa de 21%³² (1800€), sendo o imposto devido pela sociedade (A) utilizando um EE na RAM, fixado no total em 4.750€.

Com a solução de planeamento proposta, o sujeito passivo obteria uma poupança fiscal, no valor de 650€. Contudo, para que tenha viabilidade, é necessário que a constituição de EE numa região autónoma não tenha na sua base apenas razões fiscais, é necessário que existam razões económicas válidas, ou seja, uma correspondência da constituição do EE com a vontade real do sujeito passivo. Caso o substrato económico não se verifique, estaremos perante um comportamento evasivo: “[a] evasão ou elisão fiscal, dá-se pela prática de actos ou negócios lícitos mas que a lei fiscal qualifica como não sendo conformes com a substância da realidade económica que lhe está subjacente, assim devendo qualificar-se como anómalos, anormais ou abusivos, sendo também caracterizados como comportamentos "extra legem", em contraposição com a via da fraude fiscal, caracterizada como "contra legem" e dos comportamentos tributários evasivos resulta um sério entrave à concorrência empresarial, uma notória erosão das receitas fiscais, a distorção do princípio da equidade e um claro menosprezo do cumprimento das regras de cidadania (...)”³³, suscitando a aplicação da cláusula geral anti abuso do art. 38.º n.º 2 da Lei Geral Tributária (efetivada pelo procedimento previsto no art. 63.º do CPPT).

Ultrapassada a questão da substância económica da constituição do EE, note-se que as mesmas propostas de planeamento poderiam ser interessantes para sujeitos passivos sediados no continente ou na RAM e que tivessem na RAA um volume de negócios significativo, justificando

²⁹ $15.000,00 \times 17\% = 2550$; $28.571,42 - 15.000,00 = 13.571,42 \times 21\% = 2850$; $2850 + 2550 = 5400$.

³⁰ $15.000,00 \times 13\% = 1950$; $5.000 \times 20\% = 1.000$; $1950 + 1.000 = 2950$.

³¹ Art. 7.º n.º 2 da CM OCDE. Para mais desenvolvimentos: A. Xavier: *Direito Tributário Internacional*, 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2014, pp 306-337.

³² Tendo o EE de ser tratado como empresa independente poder-se-ia equacionar a aplicação da taxa de 17% (uma vez que se trata novamente dos primeiros 15.000,00€) nos termos do art. 87.º n.º 2. Contudo, deixamos esta matéria para estudos futuros.

³³ Acórdão do Tribunal Central Administrativo Sul [Em linha], de 15.02.2011, proc. (04255/10), relatado pelo juiz desembargador José Correia [Consult. 05.05.2019]. Disponível em WWW: <URL: <http://www.dgsi.pt/jtca.nsf/0/717922be4ecb14e1802578490059ddf?OpenDocument>>.



a constituição de um EE através do qual desenvolvesse a sua atividade, isto porque a RAA goza de um desagravamento da taxa geral de imposto de IRC³⁴ em 4,2% em relação à taxa do continente, podendo a constituição de um EE (dotado de razões económicas válidas) representar uma importante poupança fiscal.

2. Alternativa de fixação de pessoas coletivas no Centro Internacional de Negócios da Madeira (CINM)

Neste último ponto da nossa abordagem debruçar-nos-emos brevemente sobre a alternativa de planeamento por via da utilização do CINM, e verificar se a mesma poderia servir os interesses da sociedade (C).

O regime do CINM tem sido alvo de diversas alterações, desde a sua criação pelo DL n.º 500/80, de 20 de outubro. Inicialmente, a ZFM apresentava uma feição de pura zona franca industrial ou de área de livre importação de mercadoria circunscrita a um enclave territorial. Contudo foi alvo de sucessivas alterações legislativas, por via do DR n.º 53/82, de 23 de agosto, DL n.º 165/86, DL n.º 163/86 de 26 de junho, DLR n.º 16/87/M, de 13 de julho, DLR n.º 21/87/M, de 5 de setembro, DL n.º 234/88 de 5 de julho³⁵, DL n.º 352-A/88 de 3 de outubro³⁶ e DL n.º 96/89 de 28 de março. Face a estas sucessivas alterações, começou a estabelecer no seu âmbito de aplicação numa pluralidade de instituições: uma zona franca em sentido restrito; um centro financeiro *off-shore*; um sistema de serviços internacionais; um sistema de *trust-off shore*; e um sistema de registo de navios.³⁷

A zona franca passou, assim, a ser dotada das características de um verdadeiro centro internacional de negócios. A disciplina deste regime especial passou a constar no art. 41.º do EBF em 1989 (posteriormente atualizado pelos arts. 33.º e 36.º), sendo que mais recentemente, as entidades licenciadas na ZFM, a partir de 1 de janeiro de 2015 e até 31 de dezembro de 2020, são reguladas pelo art.º 36.º-A do EBF.

Feita esta contextualização, centremo-nos no atual regime do CINM e no art. 36.º-A do EBF, que compreende 3 vertentes: serviços internacionais (oferecendo vantagens para atividades de *trading*, *holding*, reconhecimento de *trusts* conferidos ao abrigo de lei estrangeira, consultoria e outros); zona franca industrial (produção, montagem e armazenamento); e registo internacional de navios (transportes marítimos, registo de navios, plataformas petrolíferas e de iates comerciais ou de recreio).

³⁴ A taxa geral de IRC da RAA é de 16,8%, estando em causa uma PME aos primeiros 15.000,00 será aplicada a taxa de 13,6% (Decreto Legislativo Regional n.º 42/2008/A).

³⁵ Vem criar serviços de registo e notariado privativos da ZFM.

³⁶ Veio regulamentar a constituição e funcionamento das sociedades ou sucursais de *trust off-shore* na ZFM.

³⁷ Vide: A. Xavier: *Direito Tributário Internacional*, 2ª Ed. Coimbra: Almedina, 2014, pp. 564-600.



Vários destes benefícios concedidos têm como destinatário entidades não residentes em Portugal (por exemplo, a isenção nas mais-valias, isenção na retenção na fonte de lucros e dividendos, *participation exemption*)³⁸. Quanto a nós, importa analisar o regime que uma sociedade com sede em território nacional, como é o caso da sociedade (C), poderia eventualmente beneficiar por via da deslocação ou constituição da sede ou EE na zona franca industrial, nos termos do art. 36.º-A, n.º 1, a), do EBF. Ora, para o efeito é necessário o preenchimento de requisitos, nomeadamente:

1. Estar licenciado pelo governo regional para exercer atividades no CINM;
2. Exercer uma das atividades económicas do art. 36.º-A, n.º 7 do EBF;
3. Criar postos de trabalho (nunca inferior a 5) nos primeiros 6 meses de atividade, nos termos do art. 36.º-A, n.º 2, do EBF.

Cumprindo estes requisitos (sem prejuízo da existência de outros na legislação supramencionada), poderá uma entidade ou uma sua representação com carácter de permanência (EE), residente ou não residente, beneficiar de uma taxa de IRC de 5% até 31 de dezembro de 2017 e, se preencher 2 das condições do art. 36.º-A n.º 6, pode ainda beneficiar de uma dedução de 50% à coleta do IRC.

Assim, se a sociedade (C), atendendo ao atual regime, tivesse o seu EE licenciado na ZFM, ser-lhe-ia aplicada uma taxa de IRC de 5%, que iria representar uma importante evitação fiscal e, inclusive, uma poupança económica.

CONCLUSÃO

Tendo em consideração tudo o que foi dito ao longo da análise ao acórdão, cumpre-nos apresentar as conclusões a que chegamos:

- A. A existência de autonomia legislativa das regiões autónomas permite aos governantes e assembleias regionais adaptar o regime fiscal às especificidades das regiões autónomas.
- B. Os custos de insularidade que são reconhecidos às regiões autónomas justificam desagravamentos fiscais para tentar alcançar igualdade em sentido material dos contribuintes em todo o território nacional.
- C. O conceito de estabelecimento estável, embora tenha a sua génese no âmbito do direito internacional e das convenções para evitar a dupla tributação, pode ser utilizado

³⁸ Os lucros e reservas distribuídos às empresas da Madeira pelas suas participadas, assim como as mais ou menos-valias realizadas mediante a transmissão onerosa de partes sociais nestas, por qualquer título e independentemente da percentagem da participação transmitida, não concorrem para o seu lucro tributável, em determinadas condições.

dentro do mesmo Estado existindo um regime especial de tributação, por via de equiparação, ao abrigo do art. 13.º da CRP.

D. Uma análise de direito comparado de institutos semelhantes ao estabelecimento estável, estando em causa países organizados Em estados, dotados de legislação própria (ex. EUA, Alemanha, Brasil), poderia servir de argumento a favor e de equiparação para a admissibilidade de um estabelecimento estável, embora de uma sociedade residente.

E. A possibilidade de EE dentro do território nacional de sociedades residentes em Portugal pode contribuir para uma decisão planificadora com relevância económica, estando em causa sociedades com elevado volume de negócios ou PME's.

F. O sujeito passivo em questão - exercendo grande parte da sua atividade na Madeira, e se a situação se reporta-se à data de hoje - poderia lançar mão de um regime fiscal ainda mais favorável (CINM), se para tal preenchesse os requisitos, e veria assim a taxa de IRC, que incide sobre os seus rendimentos, reduzida a 5%, sem prejuízo de outros benefícios da fixação naquela zona especial de tributação.

G. O CINM é constituído por 3 centros de atividade: Zona Industrial, Serviços Internacionais e Registo Internacional de Navios. Este regime estabelecido traz como credibilidade adicional não ser um paraíso fiscal constante das listas negras internacionais, face à pertença à União Europeia.

H. Os apoios estatais conferidos à zona franca institucional são legitimados pelo art. 107.º, n.º 3, c), do TFUE, que estabelece: “Podem ser considerados compatíveis com o mercado interno: c) Os auxílios destinados a facilitar o desenvolvimento de certas atividades ou regiões económicas, quando não alterem as condições das trocas comerciais de maneira que contrariem o interesse comum”.

I. As sucessivas alterações legislativas do CINM podem abalar as garantias de credibilidade quanto à estabilidade dos regimes jurídicos, indispensável ao planeamento fiscal de interesses legítimos. Ainda assim, é possível assegurar, face ao novo regime do art. 36.º-A do EBF, a estabilidade dos sujeitos e a manutenção das suas vantagens fiscais até 2027.