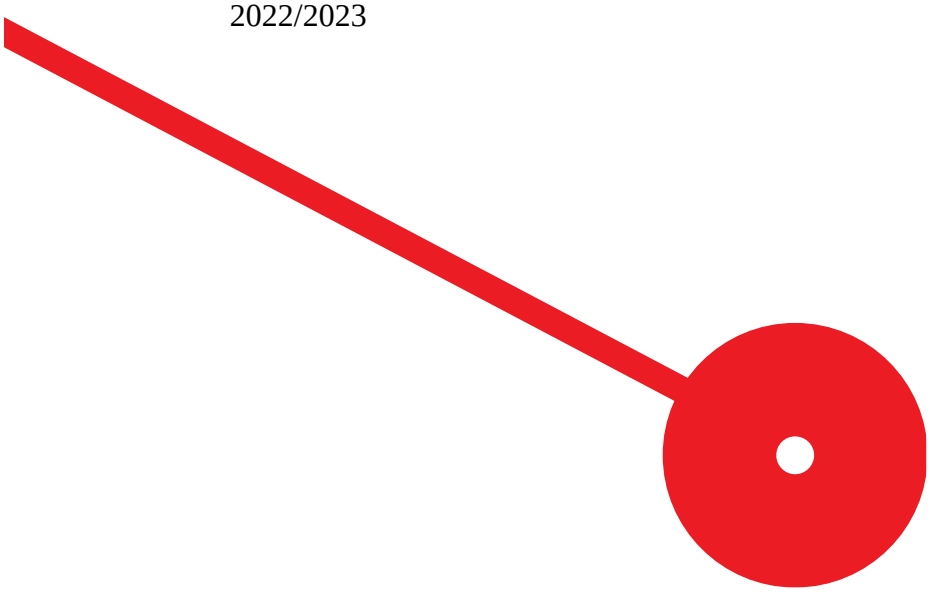
INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
AUDITORIA

O Impacto das Alterações do conceito Estabelecimento Estável na Auditoria

Ricardo Fernandes Nunes

2022/2023



Ricardo Fernandes Nunes
O Impacto das Alterações do conceito de Estabelecimento Estável na Auditoria
2022/2023

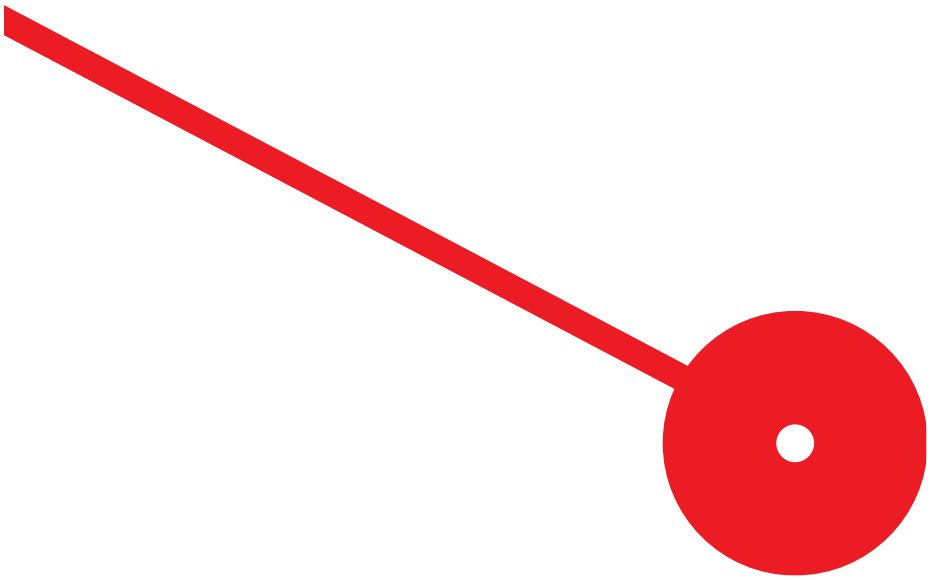
INSTITUTO
SUPERIOR
DE CONTABILIDADE
E ADMINISTRAÇÃO
DO PORTO
POLITÉCNICO
DO PORTO

M MESTRADO
AUDITORIA

O Impacto das Alterações do conceito de Estabelecimento Estável na Auditoria

Ricardo Fernandes Nunes

Dissertação de Mestrado apresentada ao Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto para a obtenção do grau de Mestre em Auditoria, sob orientação da Professora Ana Paula Rocha



Ricardo Fernandes Nunes
O Impacto das Alterações do conceito de Estabelecimento Estável na Auditoria
2022/2023

Agradecimentos:

Resumo:

O processo de globalização, evidente nas últimas décadas, levou a um crescimento acelerado das operações internacionais das empresas, originando uma série de desafios e complexidades, especialmente no campo da auditoria. Uma dessas complexidades centra-se no conceito de "EE", essencial para a tributação internacional e para a avaliação das práticas de auditoria. A definição tradicional refere-se a uma presença física, temporária ou permanente, de uma empresa num país diferente do de origem, acarretando possíveis obrigações fiscais e impactos na avaliação económica da empresa.

Com a revolução digital e o começo de novos modelos de negócio, a interpretação e aplicação deste conceito tem sido posta à prova, exigindo uma reavaliação constante dos métodos de auditoria existentes. Esta tese foca-se em compreender as adaptações do conceito de EE na área da auditoria face à modernidade. A investigação divide-se em quatro fases: uma revisão da literatura, que analisa a evolução histórica e contextual do EE; a metodologia de investigação, que apresenta as hipóteses e questões; o estudo empírico, que revela e analisa os resultados obtidos; e, por último, a conclusão, onde são discutidos os principais insights e considerações futuras sobre o tema.

A análise sugere que, num mundo cada vez mais interconectado, o conceito de EE é vital para garantir práticas de auditoria justas e relevantes, adaptadas às realidades modernas das operações transnacionais das empresas. A pesquisa realça a necessidade de constante adaptação e aprendizagem no domínio da auditoria, visando enfrentar os desafios trazidos pelas mudanças económicas e tecnológicas em curso.

Palavras chave: Auditoria, Direito Fiscal, Estabelecimentos Estáveis

Abstract:

The process of globalization, evident in recent decades, has led to rapid growth in international business operations, introducing a range of challenges and complexities, especially in the field of auditing. One such complexity revolves around the concept of "permanent establishment", crucial for international taxation and for the assessment of auditing practices. The traditional definition refers to a physical presence, be it temporary or permanent, of a company in a country other than its origin, bringing potential tax obligations and impacts on the company's economic evaluation.

With the digital revolution and the advent of new business models, the interpretation and application of this concept have been challenged, requiring a constant reassessment of existing auditing methods. This thesis focuses on understanding the adaptations of the permanent establishment concept in the auditing realm in the face of modernity. The research is divided into four phases: a literature review, which analyzes the historical and contextual evolution of the permanent establishment; the research methodology, which presents hypotheses and guiding questions; the empirical study, which discloses and examines the results obtained; and finally, the conclusion, where the main insights and future considerations on the topic are discussed.

The analysis suggests that in an increasingly interconnected world, the concept of permanent establishment is vital to ensuring fair and relevant auditing practices, tailored to the modern realities of transnational business operations. The research underscores the need for continuous adaptation and learning in the realm of auditing, aiming to address the challenges brought about by ongoing economic and technological shifts.

Key words: Audit, Tax, stable establishments

Indice

1 Introdução ao Conceito de EE 5

1.1 Direito Fiscal Internacional e Planeamento Fiscal 5

1.2 Definição tradicional de EE e auditoria 6

1.3 Aspetos chave da determinação de EE em tratados fiscais internacionais 9

2 Transformações Históricas e Contextuais 11

2.1 Evolução histórica: uma análise cronológica do conceito 12

2.2 Fatores que influenciaram as mudanças ao longo do tempo 17

2.2.1 Desenvolvimentos tecnológicos 19

2.2.2 Mudanças nas práticas comerciais globais 20

3 O EE no Mundo Moderno 21

3.1 O impacto da economia digital no conceito de EE 21

3.2 Desafios e considerações para a auditoria no contexto atual 23

3.3 Projeções futuras e possíveis adaptações do conceito no cenário globalizado 23

3.4 Implicações para os auditores e o papel da auditoria em moldar e adaptar-se à evolução 25

4 Questões de Investigação 27

5 Métodos de Investigação 30

5.1 Fases do Processo de Investigação 30

5.2 Hipóteses de Investigação 32

5.3 Construção do Modelo de Análise 35

6 Recolha e análise de dados 38

6.1 Análise das respostas obtidas 38

6.2 Interpretação dos resultados 52

7 Conclusão 56

Índice de Figuras

Figura 1: Modelo de Análise 28
Figura 2: Resposta à questão 7 32
Figura 3:Resposta à questão 8 33
Figura 4:Resposta à questão 9 33
Figura 5:Reposta à questão 15 38
Figura 6:Resposta à questão 6 39
Figura 7:Resposta à questão 10 40
Figura 8:Resposta à questão 11 41
Figura 9:Resposta à questão 12 42
Figura 10:Resposta à questão 13 45
Figura 11:Resposta à questão 14 46

Índice de Tabelas

Tabela 1:Questões de Investigação 19
Tabela 2: Hipóteses de Investigação 24
Tabela 3:Resposta à questão 1 30
Tabela 4:Resposta à questão 4 31
Tabela 5:Reposta à questão 5 38
Tabela 6:Resposta à questão 2 39
Tabela 7:Resposta à questão 3 40
Tabela 8:Confirmação do Modelo de Análise 40

Lista de abreviaturas

EE – Estabelecimento Estável

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

BEPS - Base Erosion and Profit Shifting

IFAC - International Federation of Accountants

ISA - International Standards on Auditing

OE – Orçamento do Estado

CIRC - Código do Imposto sobre Rendimento das Pessoas Coletivas

CAPÍTULO - INTRODUÇÃO

A economia global tem passado por rápidas mudanças e transformações, em grande parte alimentadas pelo processo irreversível da globalização e pelo aumento exponencial das operações internacionais das empresas.

Estas transformações, que marcaram as últimas décadas, destacam-se pelo crescimento das transações transfronteiriças, tornando-as prática corrente em múltiplos setores de atividade. Estas operações, apesar de proporcionarem inúmeras oportunidades de negócio, trazem consigo uma panóplia de complexidades e desafios, especialmente no campo da auditoria.

Um dos desafios mais proeminentes que se coloca aos profissionais da área é a correta determinação e avaliação dos estabelecimentos estáveis de uma organização em diferentes territórios. A questão dos estabelecimentos estáveis vai além da mera definição física ou jurídica; engloba implicações tributárias, económicas e até mesmo estratégicas para as organizações.

Ao abordar o conceito de "EE", mergulhamos nas nuances da tributação internacional e nos critérios de auditoria associados. Este conceito traduz-se numa presença, seja ela de caráter permanente ou temporário, de uma entidade empresarial num país que não o da sua origem.

Esta presença pode resultar em obrigações fiscais acrescidas e numa série de requisitos adicionais de auditoria e conformidade, tornando-se, assim, um tema de relevância inquestionável para qualquer empresa com operações internacionais.

Na era moderna, onde modelos de negócios digitais e operações transnacionais se tornaram a norma, o tradicional conceito de EE está em constante evolução. Isto introduz uma nova dimensão ao debate, pressionado por uma revisão e adaptação constantes dos métodos e práticas de auditoria em vigor.

Neste trabalho, proponho-me analisar em profundidade as transformações e adaptações do conceito de EE no domínio da auditoria. A investigação desenvolve-se em quatro fases bem delineadas:

O capítulo inicial, intitulado Revisão da Literatura, decompõe-se em três subtemas principais. Aqui, traça-se um panorama histórico e contextual do conceito de EE, explorando-se tanto as suas raízes históricas quanto as adaptações e desafios trazidos pela modernidade.

Seguindo-se a este, o capítulo sobre Metodologias de Investigação delineia o caminho metodológico que norteia esta pesquisa. Aqui, são elucidados os métodos adotados, bem como as hipóteses e questões que guiam esta investigação.

O terceiro capítulo, denominado Estudo Empírico, destina-se à apresentação e discussão dos resultados obtidos, proporcionando uma análise crítica dos mesmos à luz das hipóteses previamente estabelecidas.

Por fim, o último segmento deste trabalho, a Conclusão, congrega as principais descobertas e reflexões, apontando implicações práticas e sugerindo possíveis caminhos para investigações futuras sobre o tema.

Através desta abordagem, esperamos lançar luz sobre as múltiplas facetas e implicações do conceito de EE no mundo da auditoria, contribuindo para uma compreensão mais rica e fundamentada deste fenómeno em constante evolução.

1 Introdução ao Conceito de EE

1.1 Direito Fiscal Internacional e Planeamento Fiscal

O direito fiscal internacional regula as relações fiscais entre países e visa evitar conflitos fiscais, para isso é importante alcançar justiça fiscal e a eficiência económica ao definir regras para a tributação de rendimentos e bens transnacionais, desempenhando um papel fundamental na tributação de empresas multinacionais, na atração de investimento estrangeiro e no comércio internacional.

Para além disso, faz com que as empresas não sejam afetadas pelas diferenças fiscais entre países, tendo impacto significativo na luta à elisão e evasão fiscal para dificultar a utilização de paraísos fiscais e outros métodos para evitar/diminuir o pagamento de impostos.

O Planeamento Fiscal é um procedimento estratégico com o objetivo de diminuir a carga fiscal de uma empresa, através da utilização de incentivos fiscais e outras disposições legais, englobando preços de transferência, estruturação de transações e reformas estruturais.

"O direito ao planeamento fiscal consiste precisamente na liberdade que assiste a todos de, no exercício legítimo do princípio da autonomia da vontade e da liberdade contratual, eleger e realizar, de entre os contratos, negócios ou operações previstas no ordenamento jurídico, aqueles que lhes permitam obter os resultados económicos pretendidos com um menor esforço fiscal. A obtenção de uma vantagem fiscal será lícita desde que exista uma devida adequação entre os negócios jurídicos escolhidos e os fins económicos obtidos," (Palma, 2016, p:43).

A intenção das empresas é cumprir as suas obrigações fiscais, mas potencializar as oportunidades para diminuir o imposto devido. A crescente internacionalização e globalização levantam preocupações evidentes as empresas que têm em vista realizar operações externas, sendo a principal aferir a que legislação estarão sujeitas, ou seja, onde os seus lucros serão tributados.

1.2 Definição tradicional de EE

O conceito de EE tem as suas raízes no direito fiscal internacional e desempenha um papel crucial na determinação da tributação das empresas que operam além das fronteiras de seu país de origem.

Filho (2017) destaca a importância de entender onde ocorre uma transação para o Direito Fiscal Internacional. O local é um dos principais critérios para determinar sob qual jurisdição fiscal uma operação ou entidade deve estar sujeita.

Numa era de globalização e avanços tecnológicos, onde as barreiras tradicionais ao comércio têm sido progressivamente eliminadas, compreender a relevância e a aplicação deste conceito na auditoria tornou-se imprescindível.

Um EE refere-se, tradicionalmente, a um local fixo de negócios através do qual os negócios de uma empresa são parcial ou totalmente realizados. Este local pode incluir escritórios, filiais, fábricas, oficinas e certas instalações de construção ou montagem.

Em termos fiscais, um EE num país geralmente implica que os lucros gerados por esse negócio sejam sujeitos à tributação naquela jurisdição.

Nos capítulos subsequentes iremos analisar em mais detalhe o conceito de EE.

1.3 Definição tradicional de Auditoria

A auditoria tem sido fundamental para garantir a transparência e confiabilidade das informações financeiras apresentadas pelas entidades, sejam elas públicas ou privadas. Com raízes históricas que remontam à antiguidade, a prática moderna de auditoria tem evoluído em resposta às crescentes complexidades do mundo dos negócios.

A auditoria pode ser definida como uma avaliação sistemática e independente das demonstrações financeiras, registos, operações e performances de uma entidade para apresentar uma visão justa da situação financeira, operacional e de conformidade da mesma. Esta avaliação é geralmente conduzida por auditores externos ou internos.

De acordo com Baptista da Costa (2010), a auditoria consiste num exame às demonstrações financeiras de uma entidade sendo expressa uma opinião sobre as mesmas.

A opinião dos auditores irá influenciar as tomadas de decisão dos vários utilizadores da informação financeira (investidores, acionistas, trabalhadores, munícipes, entre outras).

A auditoria externa é realizada por profissionais independentes com o objetivo de verificar a conformidade das demonstrações financeiras de uma organização com as normas contabilísticas e regulamentações. A sua principal missão é fornecer aos *stakeholders* uma visão imparcial sobre a veracidade e precisão das informações financeiras apresentadas pela empresa. O resultado é um relatório que acompanha as demonstrações financeiras divulgadas ao público ou a outros interessados.

Por outro lado, a auditoria interna é conduzida por auditores que fazem parte da própria organização e tem uma abordagem mais ampla. Estes auditores avaliam os controlos internos, processos e sistemas da empresa, procurando identificar áreas de melhoria, riscos e ineficiências. O seu papel centra-se em agregar valor à organização, otimizando a sua performance e fortalecendo a gestão.

A auditoria, seja ela interna ou externa, desempenha um papel crucial no mundo dos negócios e do *corporate governance*. Ela é a espinha dorsal da confiança que os *stakeholders* depositam nas organizações. Ao garantir a credibilidade das informações apresentadas, a auditoria permite que os acionistas, investidores e outras partes interessadas tomem decisões informadas.

Este processo de verificação traz transparência, assegurando que as informações disponibilizadas são claras e precisas. Para além disso, a auditoria tem uma função preventiva, identificando e alertando sobre as potenciais atividades fraudulentas. Esta análise dos sistemas e controlos internos da entidade permite uma identificação precoce de riscos ou inconformidades.

Adicionalmente, a auditoria garante que as organizações cumpram com as diversas leis e regulamentos que lhes são aplicáveis, reforçando a sua reputação e evitando possíveis penalizações.

No atual cenário económico globalizado, a transparência e conformidade tornaram-se imperativos para as organizações. Neste contexto, a auditoria desempenha um papel vital, assegurando a integridade e precisão das informações financeiras apresentadas pelas entidades. Mas, para além de verificar a veracidade das contas, a auditoria tem um papel

preponderante em avaliar a eficácia e conformidade das práticas fiscais de uma organização, incluindo o planeamento fiscal.

Ao avaliar as estratégias de planeamento fiscal adotadas por uma organização, os auditores podem identificar práticas que possam ser consideradas agressivas ou mesmo ilegais. Para além disso, a auditoria garante que os benefícios fiscais aproveitados pela entidade estão de acordo com as leis e regulamentações vigentes.

Historicamente, escândalos fiscais têm abalado a confiança dos *stakeholders* e demonstram a necessidade de uma auditoria robusta e diligente das práticas fiscais. A auditoria fiscal, portanto, não se concentra apenas na conformidade, mas também avalia os riscos associados ao planeamento fiscal, como os riscos de reputação, regulatórios e financeiros.

As organizações que procuram efetuar um planeamento fiscal eficaz e ético sofrem de auditorias rigorosas que asseguram a conformidade e mitigam riscos, enquanto simultaneamente cultivam a confiança dos *stakeholders* e fortalecem a sua reputação no mercado.

No âmbito da auditoria, a análise e verificação de estabelecimentos estáveis torna-se de extrema relevância. Os auditores, ao revisar as operações internacionais de uma empresa, têm a responsabilidade de assegurar que a entidade está a reconhecer e a reportar corretamente suas obrigações fiscais em todos os territórios onde opera. Mais ainda, devem confirmar que a empresa compreende e adere às diversas legislações locais, que muitas vezes são complexas e variam consideravelmente de um país para outro.

Um desafio adicional surge quando se considera o mundo digital. Com empresas operando cada vez mais online, os conceitos tradicionais de "presença física" estão a ser questionados, e muitos países estão a redefinir o que constitui um EE no contexto digital. Esta dinâmica apresenta desafios adicionais à auditoria, uma vez que os auditores devem estar atualizados com as recentes evoluções legislativas e interpretativas.

Gonçalves (2018) sublinha que as atividades digitais têm um papel crucial na economia mundial. Este papel tornou-se mais visível no contexto atual, quando, por força das circunstâncias, somos impulsionados a depender mais do mundo digital no nosso quotidiano.

A intersecção entre auditoria e estabelecimentos estáveis é um campo em evolução e de crescente importância. A auditoria destas operações garante que as organizações estejam em conformidade com as obrigações fiscais internacionais, mitigando riscos e assegurando a transparência e integridade das suas declarações fiscais. Neste cenário, a auditoria não só valida a precisão e a conformidade, mas também ajuda as empresas a navegarem pela complexidade das leis fiscais em diferentes jurisdições.

Arens, Elder e Besley (2002) veem a auditoria como um processo onde se recolhe e avalia informação para determinar a sua conformidade com os critérios pré-definidos.

Guimarães (2001) vê a Auditoria Fiscal como uma ferramenta para assegurar o cumprimento das leis fiscais por parte dos contribuintes.

Lourenço (2000) destaca que a auditoria fiscal focasse na análise da conformidade fiscal da empresa.

Amorim (2017) aponta que a Auditoria Fiscal é realizada por diversos profissionais, contribuindo para uma gestão fiscal mais eficaz

1.4 Aspetos chave da determinação de EE em tratados fiscais internacionais

Com a globalização em ascensão e as economias dos países cada vez mais integradas, a tributação internacional e os estabelecimentos estáveis tornaram-se pilares da auditoria contemporânea.

A OCDE, vista como uma autoridade predominante na tributação internacional, oferece o Modelo de Convenção sobre Dupla Tributação, um recurso que delimita o que é um EE e como o rendimento deve ser tributado.

Além disso, à medida que a economia digital evolui rapidamente, a OCDE elaborou diretrizes para abordar desafios fiscais emergentes perante este cenário mais recente.

Outra importante diretriz provém do projeto BEPS da OCDE, que se concentra em combater a erosão da base tributária e a transferência de lucros, salientando uma abordagem unificada à tributação internacional.

A Ação 1 desse projeto aborda os desafios fiscais da economia digital.

Por outro lado, as ISA`s, formuladas pelo IFAC, embora não especificamente centradas no EE, estabelecem uma base para como a realização de auditorias, especialmente aquelas com nuances fiscais internacionais.

Os estabelecimentos estáveis são uma pedra fundamental na tributação internacional e, consequentemente, na auditoria. Tendo em conta a progressão para uma economia mais globalizada e tecnológica, as implicações regulamentares e legais associadas a estes estabelecimentos tornaram-se intrincadas.

Historicamente, o conceito de EE emergiu da necessidade de assegurar tributação justa e prevenir a fuga fiscal. Convenções de dupla tributação, muitas influenciadas pela OCDE, determinam que lucros de empresas estrangeiras podem ser tributados se existir um EE no país em questão.

Contudo, a emergente economia digital desafiou a definição tradicional baseada em presença física. Termos como "presença digital significativa" começaram a ser debatidos em contextos regulamentares.

Como resultado, organismos internacionais como a (OCDE) e a União Europeia começaram a debater formas de adaptar as regras fiscais para capturar mais eficazmente a receita gerada por empresas digitais.

Em vários países, tem-se observado uma tendência crescente para introduzir impostos sobre os serviços digitais, conhecidos como DSTs (Digital Services Taxes), como uma forma de tributar as grandes empresas multinacionais que fornecem bens ou serviços online. Estes impostos são geralmente aplicados sobre as receitas brutas das empresas e têm sido implementados como uma resposta à dificuldade de tributar estas empresas nos modelos tradicionais de tributação, que estão mais focados na presença física.

Até agora, mais de 38 países em todo o mundo propuseram ou implementaram alguma forma de DST. Entre eles estão várias economias importantes como França, Reino Unido e Itália. Estes impostos variam entre 1% e 30% das receitas das empresas e têm gerado fundos adicionais para os países implementadores. A popularidade crescente dos DSTs no palco internacional tem causado preocupações, especialmente nos Estados Unidos, uma vez que muitas das entidades sujeitas a estes impostos são sediadas neste país.

Além dos países da OCDE, nações como Argentina, Índia, Brasil, Indonésia, Quênia, Nigéria e Vietnã também têm impostos digitais existentes ou propostos. Esta tendência

reflete um esforço global para adaptar os sistemas fiscais à era digital, onde as fronteiras físicas são menos relevantes para a forma como os negócios operam e geram receita.

Esta abordagem para a tributação reflete uma tentativa de equilibrar a necessidade de arrecadar receitas fiscais com a natureza em constante evolução da economia digital, onde a presença física tradicional de uma empresa já não é um indicador claro da sua atividade econômica num determinado país.

A tarefa de um auditor no contexto global exige um profundo entendimento dessas diretrizes complexas, pois não só garantem precisão e transparência nas suas auditorias, mas também promovem justiça no sistema fiscal internacional.

Atualmente, a ênfase também recai sobre a transparência. Há uma expectativa crescente de que as empresas sejam transparentes sobre as suas operações, assegurando uma tributação justa. Todavia, com variações nas interpretações de EE entre países, conflitos são inevitáveis. Mecanismos de resolução de litígios são frequentemente incorporados em acordos de dupla tributação.

Para os auditores, este ambiente em mutação é desafiante. Eles precisam estar atentos às alterações regulamentares, ponderando diretrizes internacionais com especificidades locais.

Os estabelecimentos estáveis, vitais para a tributação, encontram-se numa encruzilhada. Com a tecnologia, economia e política a moldar o panorama regulamentar e legal, é imperativo que os auditores, fiscais tributários e empresas se mantenham atualizados e flexíveis, assegurando conformidade e adequação fiscal num contexto global dinâmico.

2 Transformações Históricas e Contextuais

2.1 Evolução histórica: uma análise cronológica do conceito

A evolução do conceito de EE desde o século XIX até hoje revela um interesse crescente por parte dos responsáveis pela legislação fiscal.

Inicialmente emergindo na Prússia do século XIX, o EE encontrava-se no Código da Contribuição Industrial Prussiano, sendo entendido como simplesmente um "espaço de negócio". O seu objetivo original era garantir o cumprimento das obrigações fiscais em vários municípios.

Segundo Maria Celeste Cardona (1995) nessa época, já existia um foco nas características de "continuidade" e "destinação", embora a ligação física a uma localização específica não fosse tão enfatizada.

Fábio Franco (2011) aponta que, nos seus primórdios, o conceito não estava tão ligado à realidade fiscal. Surgiu mais da necessidade de se lidar com a crescente industrialização e a procura por matérias-primas fora do país de origem. A essência do EE era a relação intrínseca entre o investimento e a sua fixação geográfica.

O conceito foi introduzido subsequentemente em acordos para evitar a dupla tributação, primeiramente entre Prússia e Saxónia em 1869. De facto, muitos especialistas afirmam que o primeiro acordo fiscal internacional foi assinado entre a Prússia e a Áustria em 1899. Esta definição começou a ser adotada em tratados com outros estados e nações.

Quando chegou a 1909, o German Double Taxation Act já reconhecia o EE, visando especialmente a prevenção da dupla tributação a nível global. Richard Xenophon Resch destaca que, dependendo do tratado, a definição de EE podia variar consideravelmente.

Ao longo do século XX, houve esforços para unificar esta definição. A Sociedade das Nações foi pioneira nesta frente, propondo definições detalhadas que mais tarde seriam incorporadas em convenções como as de México (1943) e Londres (1946). Com a criação da Convenção Modelo da OCDE em 1963, o EE foi devidamente reconhecido, sublinhando a sua importância nas normas internacionais.

João Bianco e Ramon Santos (2016) realçam que, apesar de reconhecida a necessidade de uma repartição justa dos direitos de tributação entre os países, esta não foi verdadeiramente implementada. Estes autores e outros argumentam que organismos como a OCDE favorecem os países mais ricos.

Com a revolução digital no final do século 20, o tradicional EE começou a enfrentar novos desafios. A economia globalizada e digitalizada levantou questões sobre como taxar empresas que operam virtualmente. Esta realidade instigou debates sobre a ideia de um "EE digital".

Em resumo, o conceito de EE evoluiu consideravelmente desde os seus primórdios no século XIX, adaptando-se às mudanças no comércio internacional. Para os profissionais da área fiscal, é vital compreender esta evolução para navegar nas nuances da tributação global.

O fenómeno da globalização, marcado pela expansão das operações comerciais além das fronteiras nacionais, trouxe consigo uma série de implicações tributárias. Uma das questões mais prementes neste âmbito é a do EE. Este conceito, embora seja fundamental para a tributação internacional, tem evoluído ao longo dos anos, adaptando-se às dinâmicas comerciais e tecnológicas em mudança.

No contexto do CIRC de Portugal, o EE é abordado no artigo 5º. De acordo com este artigo, um EE refere-se a qualquer instalação fixa através da qual se exerça, parcial ou totalmente, uma atividade profissional. Isto inclui, mas não se limita a sucursais, fábricas, oficinas, e locais de extração de recursos naturais.

No entanto, o conceito vai além de simples instalações físicas. Existem outras situações que podem levar à constituição de um EE, como a existência de um agente ou representante no território que tenha e habitualmente exerça poderes para celebrar contratos em nome da empresa.

O entendimento do EE é vital para determinar os direitos tributários de um Estado sobre os rendimentos gerados por entidades não residentes. Se uma empresa não residente tiver um EE em Portugal, tal estabelecimento será tributado no país sobre os rendimentos que lhe sejam imputáveis.

Campos (2008) argumenta que a "residência" é frequentemente usada pelos sistemas fiscais para tributar eventos fora dos seus limites usuais.

A questão do EE torna-se ainda mais complexa no ambiente digital. As operações comerciais contemporâneas, muitas vezes desmaterializadas e realizadas online, desafiam os conceitos tradicionais de "presença física". A digitalização da economia levou a

discussões internacionais sobre a necessidade de revisão e adaptação das regras fiscais tradicionais, visando capturar de forma adequada a nova realidade dos negócios.

Pires (2018) destaca a complexidade do universo online onde ocorre o comércio eletrónico. Não é uma mera extensão do comércio convencional, mas sim uma entidade distinta.

A OCDE é uma entidade internacional, tem sido fundamental no desenvolvimento de políticas económicas e sociais em todo o mundo. Fundada em 1961, a organização tem como objetivo fomentar políticas que melhorem o bem-estar económico e social das pessoas em todo o mundo. A OCDE proporciona um fórum onde governos podem trabalhar juntos para partilhar experiências e procurar soluções para problemas comuns, como aqueles relacionados com a economia global, a governança e a sustentabilidade.

Um dos principais focos da OCDE é a promoção de políticas fiscais eficazes e justas. Neste contexto, a organização tem desempenhado um papel crucial na definição de normas internacionais para evitar a evasão e a fraude fiscais, especialmente no que se refere à tributação de empresas multinacionais e à regulação da economia digital. A iniciativa BEPS da OCDE, por exemplo, visa abordar as lacunas e discrepâncias nas regras fiscais internacionais que permitem a empresas deslocar lucros para jurisdições de baixa tributação.

Em auditoria, os padrões e recomendações da OCDE são frequentemente referenciados, especialmente no contexto de auditorias transnacionais e na avaliação da conformidade fiscal das empresas com as regulamentações internacionais. A organização também contribui para o desenvolvimento de diretrizes em áreas como transparência fiscal e troca de informações entre os países, elementos essenciais para uma auditoria eficaz e abrangente em um contexto globalizado. A participação e o cumprimento das diretrizes da OCDE por parte de empresas e países são vistos como indicativos de boas práticas fiscais e governança corporativa responsável.

A globalização e a expansão das atividades comerciais além das fronteiras nacionais têm levado a uma crescente necessidade de uniformidade nas práticas fiscais internacionais. A Convenção Fiscal da OCDE é uma resposta a essa necessidade, procurando harmonizar e clarificar as regras tributárias para evitar a dupla tributação e prevenir a evasão fiscal.

O Modelo de Convenção da OCDE define o EE no seu Artigo 5º, de forma similar, mas não idêntica, ao CIRC de Portugal. No Modelo da OCDE, um EE é, tipicamente, uma instalação fixa de negócios através da qual os negócios de uma empresa são parcial ou totalmente conduzidos. Isso pode incluir escritórios, filiais, fábricas, oficinas, e locais de extração de recursos naturais. A Convenção da OCDE também reconhece a existência de um EE quando se tem um agente atuando em nome da empresa e que tem autoridade para celebrar contratos.

O conceito de EE, tanto no CIRC de Portugal como no Modelo de Convenção da OCDE, revela pontos de intersecção e divergência. Em ambas as abordagens, a "instalação fixa" é identificada como um elemento central para caracterizar um EE. Esta instalação pode assumir a forma de escritórios, filiais, fábricas, oficinas, ou locais de extração de recursos naturais.

Para além disso, tanto o CIRC como a Convenção da OCDE consideram a figura de um agente ou representante que tenha autoridade para celebrar contratos em nome da empresa como um indicador potencial de EE. Esta consideração demonstra uma preocupação mútua em capturar arranjos que, embora não sejam necessariamente físicos, tenham uma representação substancial de negócios no território.

No entanto, apesar destas semelhanças, existem nuances que distinguem as duas abordagens. O Modelo da OCDE, com o seu objetivo de fornecer uma estrutura de consenso internacional, adota uma linguagem que pode ser mais abrangente, permitindo que se adapte a diversas realidades jurídicas e comerciais dos países membros.

Por outro lado, o CIRC, enquanto legislação nacional, incorpora especificidades inerentes ao contexto português, traduzindo-se em particularidades que podem não estar presentes na Convenção da OCDE. Outra distinção relevante está na forma como o ambiente digital é abordado.

A OCDE tem manifestado uma crescente atenção aos desafios trazidos pela economia digital e, como tal, tem procurado adaptar o conceito de EE a esta realidade. Em contraste, as legislações nacionais, incluindo o CIRC, podem ainda estar em processo de adaptação a esta nova dimensão.

Filho (2017) realça que a grande distinção entre economia digital e tradicional reside num elemento comum nos novos modelos de negócios da era digital.

Embora haja convergências evidentes entre o CIRC e o Modelo da OCDE no que se refere ao conceito de EE, as diferenças emergem nas nuances, reflexo da interação entre diretrizes internacionais e realidades locais.

O Orçamento do Estado de 2021 trouxe inovações significativas no regime de tributação dos estabelecimentos estáveis em Portugal, visando, entre outros objetivos, o combate à erosão da base tributária e à transferência indevida de lucros. Uma das mudanças chave é a consideração de rendimentos oriundos de vendas de produtos pela sede a entidades em território português, desde que estes sejam semelhantes aos comercializados pelo respetivo EE.

Adicionalmente, o conceito de EE foi expandido. Agora, abarca também as atividades de serviços, incluindo consultoria, e foram introduzidos critérios temporais diferenciados, de acordo com as atividades desenvolvidas em território luso.

Por exemplo, locais de construção ou estaleiros com atividades superiores a 6 meses ou instalações usadas na exploração de recursos naturais com duração de atividade acima de 90 dias são agora considerados.

Outra revisão crucial refere-se à atuação de representantes em nome de empresas estrangeiras. Se uma pessoa, que não é um agente independente, atua em Portugal em nome de uma empresa e tem a capacidade de fechar contratos em nome dessa empresa, pode ser considerada como um indicativo de existência de EE. Especificamente, isso aplica-se quando a pessoa atua em nome da empresa, transmite propriedades ou direitos de uso de bens, ou está envolvida na prestação de serviços.

O conceito também foi estendido para abranger situações em que essas pessoas, não sendo agentes independentes, desempenham um papel fundamental na celebração de contratos ou mantêm um armazém de mercadorias para entrega em nome da empresa.

Por fim, locais como instalações ou depósitos de mercadorias que anteriormente estavam excluídos do conceito agora estão incorporados. E mais, são reconhecidos como estabelecimentos estáveis se houver uma ligação estreita com uma empresa estrangeira e atividades complementares são realizadas no local, desde que estas não sejam de natureza preparatória ou auxiliar.

Esta noção de "relação estreita" é caracterizada, entre outros critérios, pela detenção, direta ou indireta, de mais de 50% dos direitos de voto ou do valor de capital de uma ou ambas as empresas envolvidas.

2.2 Fatores que influenciaram as mudanças ao longo do tempo

No panorama atual de progresso económico e digital, potenciado pelas inovações tecnológicas e ampliado pela recente crise da COVID-19, torna-se essencial reconsiderar a adequação dos sistemas fiscais a esta nova realidade.

A economia digital colocou à prova a definição clássica de EE, que tem na ideia de "localização fixa" o seu pilar. O EE, e o seu papel na definição dos direitos fiscais dos países, surgiu numa era onde o comércio global ostentava um perfil bem diferente.

Dantes, ter uma presença palpável num território era chave para a condução de um negócio. No entanto, com a transformação da economia numa dimensão mais digital e globalizada, o princípio tradicional de territorialidade é posto em causa. À medida que os negócios se tornam digitais, as normas fiscais existentes começam a revelar as suas falhas, tornando evidente a erosão das bases fiscais.

Nos dias de hoje, está subjacente a ideia de que os lucros devem ser tributados onde o valor é criado. No entanto, tais orientações foram concebidas com empresas de presenças palpáveis e tradicionais em mente, focando-se principalmente numa presença física num país, sem ponderar o valor trazido pelos utilizadores nesse território.

Desta forma, empresas sem sede fiscal tornam-se tributáveis num país se tiverem uma presença física nele, normalmente definida através de um EE.

Contudo, tais diretrizes não cobrem integralmente as atividades online, caracterizadas pela sua volatilidade e imaterialidade, onde a presença física deixa de ser essencial para prestar serviços digitais, influenciando a competência fiscal dos países.

Assim sendo, a crescente falta de relevância de uma presença palpável nas atividades empresariais traz desafios para os sistemas fiscais atuais. É vital reconhecer que, no mundo digital, as entidades possuem uma maior maleabilidade, dado que a mobilidade reforçada apresenta variadas opções com base nas vantagens de cada país, intensificando a concorrência fiscal entre os mesmos (OCDE, 2019).

Torres (2001), conforme mencionado por Filho (2017), clarifica as duas abordagens das multinacionais ao dizer que podem optar por uma presença direta ou através de intermediários.

Adicionalmente, é imperativo refletir sobre como o quadro fiscal internacional atual se relaciona com os inovadores modelos de negócio digitais. Estes propõem desafios ligados à distribuição dos direitos fiscais entre jurisdições, tendo em conta tanto a origem quanto o domicílio

Duas questões que se levantam é como garantir a tributação num território onde as empresas podem prestar serviços digitais sem uma presença palpável, mas mantendo uma atividade comercial relevante, e como distribuir lucros em modelos de negócio contemporâneos e digitalizados, movidos por ativos imateriais, informação e conhecimento

As respostas a tais questões apontam para a necessidade de uma estratégia fiscal colaborativa entre países, visando tributar atividades com base na sua localização e criação de valor.

De facto, é vital uma reflexão mais aprofundada sobre critérios alternativos de uma presença económica significativa, para estabelecer os direitos fiscais ligados aos novos modelos de negócio digitais.

Esta situação exige uma revisão do critério de "presença física", principalmente após a recente ampliação da definição de EE no OE de 2021. É essencial que o EE englobe a economia digital, focando-se naquilo que pode ser designado como o "núcleo comercial da empresa".

A definição de EE é central na forma como as legislações nacionais vão reagir aos desafios impostos pela economia digital. Assim, a nossa análise começará, naturalmente, com uma avaliação da definição vigente do termo EE.

Com a emergência do comércio eletrónico e dos negócios digitais, a definição clássica de EE começou a ser debatida. A dúvida de como se tributa uma empresa com uma presença digital marcante, mas que não tem uma "presença física" levou a discussões e revisões sobre como os estabelecimentos estáveis são definidos, com algumas jurisdições a ponderar a introdução de conceitos como "EE digital".

2.2.1 Desenvolvimentos tecnológicos

As rápidas e inovadoras tecnológicas têm marcado o panorama empresarial do século XXI. Desde a digitalização até à inteligência artificial, estes progressos alteraram a maneira como as empresas operam e comunicam a nível mundial.

No domínio da auditoria, em particular na identificação e avaliação de estabelecimentos estáveis, tais inovações simplificaram algumas metodologias, ao passo que trouxeram novos desafios.

Por exemplo, a economia digital permite que as empresas funcionem a nível global sem a necessidade de uma presença física convencional. Comércio eletrónico e serviços de *Cloud* são exemplos de operações que ultrapassam fronteiras sem a necessidade de escritórios ou pessoal no local.

Este cenário põe em causa o conceito tradicional de EE, que se baseava essencialmente na presença física.

Ferramentas de *Big Data* e *Data Analytics* proporcionam aos auditores a habilidade de analisar grandes volumes de dados, dando uma perceção mais aprofundada das operações empresariais. Isto pode facilitar a identificação do verdadeiro local das operações, fontes de rendimento e determinação da existência de estabelecimentos estáveis consoante as atividades efetuadas.

A integração da Inteligência Artificial e automação também é revolucionária. Ferramentas de IA podem automatizar análises de extensos documentos e dados, reconhecendo padrões ou informações pertinentes, tornando a auditoria mais eficiente.

Por outro lado, tecnologias como o *blockchain*, que facilita transações sem intermediários, trazem desafios devido à sua natureza descentralizada. Determinar um EE pode tornar-se mais complexo, visto que as operações podem estar espalhadas globalmente sem um ponto central claro.

Adicionalmente, a crescente tendência para a mobilidade e trabalho à distância, potenciada por tecnologias de comunicação avançadas, complica ainda mais a identificação de estabelecimentos estáveis, dada a dispersão da força laboral.

Segundo Gonçalves (2018), estamos a ver a emergência de novos paradigmas de negócios, baseados, em grande medida, em inovações tecnológicas. Estes permitem uma

expansão global surpreendentemente ágil, sem a necessidade de infraestruturas físicas locais.

O mundo empresarial está numa constante reconfiguração devido às inovações tecnológicas. Para os auditores, isso traduz-se em navegar num terreno onde as normas tradicionais são frequentemente reconfiguradas. Adaptar-se, integrando novas ferramentas e estratégias, é essencial para uma auditoria eficaz e atual no mundo moderno.

2.2.2 Mudanças nas práticas comerciais globais

A evolução da noção de estabelecimentos estáveis reflete as alterações nos modelos de negócio e os progressos tecnológicos atuais. Com muitas empresas a tornarem-se globalizadas e digitalizadas, identificar estes estabelecimentos tornou-se uma tarefa mais complexa. No sector de Tecnologia e Serviços Digitais, empresas podem funcionar numa jurisdição sem uma presença física relevante.

Isto coloca desafios, como a falta de uma "presença física", tornando mais complicada a identificação de estabelecimentos estáveis. A rápida evolução tecnológica e a mudança nos modelos de negócio exigem que os auditores se mantenham atualizados.

A OCDE, por exemplo, elabora diretrizes que abordam a "presença digital relevante", e os auditores utilizam métodos como análise de padrões de dados e comportamento do consumidor para identificação.

No capítulo seguinte, iremos explorar mais a fundo esta temática, aprofundando os conceitos e expandindo as reflexões que aqui iniciámos.

No sector de Construção e Infraestruturas, projetos em países estrangeiros podem originar estabelecimentos temporários. Aqui, a complexidade reside na natureza efémera destes projetos e nas definições divergentes de "temporário" entre as jurisdições. Os auditores, neste caso, focam-se na duração e natureza do envolvimento da empresa, analisando documentos como contratos e licenças.

No contexto da Consultoria e Serviços Profissionais, a distinção entre serviços temporários e uma presença contínua pode ser desafiante. Profissionais atendem frequentemente clientes em locais ou jurisdições diferentes da sua origem. Os auditores

analisam a frequência, duração e natureza dos serviços prestados para determinar se constituem um EE.

Para o Sector de Energia e Recursos Naturais, operações de exploração e extração em territórios estrangeiros são frequentemente categorizadas como estabelecimentos estáveis. Mesmo que muitas destas operações sejam temporárias, a sua magnitude e a presença de equipamentos fixos tornam a determinação mais complicada. Aqui, é vital para os auditores examinarem acordos de licenciamento, duração do envolvimento e a presença de instalações.

Em conclusão, compreender estabelecimentos estáveis em sectores específicos exige um conhecimento aprofundado das particularidades desses sectores. Os auditores, orientados por diretrizes internacionais e uma abordagem ampla, confrontam-se com o desafio de manter a integridade e precisão num mundo empresarial em constante mudança. A eficácia assenta na combinação de métodos quantitativos robustos e perceções qualitativas perspicazes.

3 O EE no Mundo Moderno

3.1 O impacto da economia digital no conceito de EE

Com o advento e rápido crescimento da economia digital, as definições tradicionais começaram a revelar as suas limitações. Grandes empresas tecnológicas, como a Amazon, Google e Facebook, suscitaram debates acerca da possibilidade de existência de um EE sem uma presença física convencional.

Uma empresa, com uma forte presença digital, mas sem instalações físicas, pode ser vista como tendo um EE num país? A OCDE procurou responder a esta questão ao desenvolver novos princípios de tributação para a economia digital. Para além disso, a distinção entre atividades core e auxiliares, bem como o papel de agentes independentes, como *freelancers* e afiliados, tornou-se mais relevante e complexa.

Os novos princípios de tributação para a economia digital, desenvolvidos pela OCDE e apoiados pelo G20, visam adaptar o sistema fiscal global à era digital. Estes princípios são baseados em duas principais reformas: o Pilar Um e o Pillar Dois. O Pillar Um foca na redistribuição dos lucros e direitos de tributação de grandes empresas multinacionais para os mercados onde efetivamente geram lucros e têm atividades empresariais. Esta parte da reforma estabelece novas regras para determinar a presença fiscal de uma empresa num mercado, independentemente da sua presença física, aplicando-se a empresas com facturamento global significativo e alta rentabilidade.

Por outro lado, o Pilar Dois introduz uma taxa mínima global de imposto corporativo de 15%, com o objetivo de estabelecer um limite inferior para as taxas de imposto corporativo em todo o mundo. Isso visa prevenir a corrida para o fundo em termos de concorrência fiscal entre países e assegurar que as empresas multinacionais paguem uma quantia justa de impostos, independentemente do local onde estão sediadas. Este pilar é direcionado a empresas com um facturamento global elevado.

Essas medidas representam um esforço para modernizar o sistema fiscal global, considerando o aumento da digitalização dos negócios e a necessidade de uma abordagem mais uniforme e justa na tributação da economia digital. Elas buscam trazer mais consistência e evitar a dupla tributação, alinhando a tributação com a realidade atual da economia global

Ao lidar com esta crescente complexidade, os auditores recorrem a uma combinação de métodos quantitativos e qualitativos para uma análise abrangente. Do ponto de vista quantitativo, analisam dados financeiros, como receitas e despesas, empregam modelos estatísticos avançados para detetar anomalias e observam patamares de atividade que possam indicar a presença de um EE.

Do ponto de vista qualitativo, emergem na realidade operacional das empresas, conduzindo entrevistas, revendo documentos internos e, em certas ocasiões, visitando pessoalmente os locais de operação para observar as atividades no próprio local.

Esta combinação de estratégias permite aos auditores não só avaliar os números, mas também perceber o contexto operacional onde esses números se inserem. Num mundo em constante mudança, tal combinação é vital.

Para assegurar a exatidão e a equidade da tributação internacional, os auditores têm de estar em constante adaptação, mantendo-se a par das evoluções nas abordagens de identificação de estabelecimentos estáveis e usando uma panóplia de ferramentas e métodos nas suas análises.

3.2 Desafios e considerações para a auditoria no contexto atual

A prática de auditoria, fundamental para garantir a integridade das demonstrações financeiras, fundamenta-se nas normas e diretrizes em vigor. Estas normas visam fomentar a consistência e transparência nas auditorias. Contudo, face às evoluções nos sectores empresariais e tecnológicos, é imperativo uma revisão regular destas diretrizes.

Frequentemente, as normas são concebidas para abarcar uma variedade de sectores, o que pode não ser relevante para todos. *Startups* tecnológicas, por exemplo, com os seus modelos inovadores, podem não se adequar perfeitamente às normas tradicionais. Ademais, muitas destas normas foram estabelecidas antes da era digital, podendo não refletir adequadamente desafios de tecnologias emergentes.

A interpretação destas normas pode divergir entre auditores, conduzindo a possíveis incoerências. O ambiente empresarial contemporâneo, complexo e com múltiplas inter-relações, pode pôr em causa a independência do auditor, mesmo que as diretrizes sublinhem a sua importância. E, embora a formação contínua seja primordial, nem sempre é complementada por formação pertinente.

Adicionalmente, apesar de se incentivar uma auditoria centrada no risco, a ambiguidade nas diretrizes pode conduzir a disparidades na identificação e abordagem de riscos.

A crucial importância da auditoria requer uma atualização e adaptação constantes das normas face à realidade empresarial contemporânea. Um modelo mais adaptável, complementado com formações adequadas e um enfoque redobrado em objetividade, garantirá que os padrões de auditoria se mantenham atuais e eficazes.

3.3 Projeções futuras e possíveis adaptações do conceito no cenário globalizado

A auditoria é crucial para assegurar a integridade das demonstrações financeiras e, consequentemente, fornecer confiança aos *stakeholders*. Os padrões de auditoria atuais, embora forneçam uma base sólida, confrontam-se com desafios à medida que o ambiente empresarial evolui, tornando-se mais complexo e globalizado. Estas lacunas nos padrões existentes surgem devido a várias razões:

A maioria foi formulada numa era pré-digital, o que dificulta a abordagem a inovações como criptomoedas e *big data*.

Há também uma crescente necessidade de considerar critérios ambientais, sociais e de governação. A crescente complexidade dos instrumentos financeiros, a pressão por uma auditoria em tempo real e contínua, e a necessidade de coordenação internacional também desafiam os padrões atuais.

Dada a velocidade das mudanças no cenário empresarial, os auditores necessitam de formação constante para se manterem atualizados.

No contexto da tributação internacional, os estabelecimentos estáveis são um componente vital. Para uma auditoria eficaz destes, é fundamental a formação especializada dos auditores, o uso de tecnologia, a criação de listas de verificação detalhadas, uma abordagem multidisciplinar e coordenação internacional. As metodologias de auditoria devem ser revistas regularmente, e é essencial o envolvimento proactivo com todos os *stakeholders*.

Quanto às diretrizes internacionais relativas a estabelecimentos estáveis, é preciso considerar a evolução dos modelos de negócio, especialmente no domínio digital. A sincronização com normas contabilísticas, clarificação em transações entre empresas do mesmo grupo, integração de práticas de governação e revisão de tratados bilaterais são vitais.

Os fóruns de discussão podem ser úteis para promover diálogo entre partes interessadas, e a inclusão da perspetiva de países em desenvolvimento é crucial para garantir equidade. Dada a crescente penetração do mercado digital, as diretrizes também devem adaptar-se a esse cenário.

Para que a auditoria continue relevante e eficaz no mundo empresarial contemporâneo, é imperativo abordar e aprimorar constantemente as lacunas e desafios enfrentados pelos padrões e diretrizes atuais.

A crescente dinâmica das operações empresariais exige adaptabilidade por parte das práticas de auditoria, visando garantir não apenas a precisão, mas também a relevância e integridade das informações auditadas.

Entre as diversas maneiras de aperfeiçoar a abordagem da auditoria para responder a estas necessidades emergentes, algumas sugestões são de vital importância. Primeiro, é essencial fortalecer a formação e capacitação dos auditores. Isto implica incentivar uma aprendizagem contínua que esteja em sintonia com sectores emergentes e modelos de negócio inovadores.

Um profundo e atualizado entendimento dos ecossistemas empresariais que estão em fluxo contínuo resultará em auditorias que atendam melhor às exigências do cenário global.

A par disto, é crucial que a rigidez das abordagens tradicionais de auditoria seja abandonada em favor de métodos mais flexíveis, que considerem as particularidades de cada negócio e as nuances que desafiam conceitos mais antigos.

Paralelamente, uma ênfase renovada na ética e transparência é necessária para reforçar a confiança entre todas as partes interessadas e enfrentar os desafios de reputação que muitas empresas globais enfrentam.

Outro aspeto crucial é a inclusão mais ativa de *stakeholders* no processo de auditoria. Gestores, especialistas sectoriais e outros atores relevantes podem oferecer feedback e perspetivas que podem ser cruciais para compreender nuances específicas.

O cenário de negócios global está em constante evolução. A auditoria, como uma ferramenta fundamental para assegurar transparência e confiabilidade, deve evoluir a par e passo com ele.

Ao incorporar as sugestões mencionadas, a comunidade de auditoria estará mais bem equipada para fornecer insights que sejam tanto valiosos quanto relevantes, mantendo a integridade do processo num mundo cada vez mais interligado.

3.4 Implicações para os auditores e o papel da auditoria em moldar e adaptar-se à evolução

Para os auditores, a compreensão profunda do conceito de EE é de extrema importância, e isso deve-se a diversas razões. Primeiramente, uma determinação errada sobre a presença de um EE pode acarretar riscos fiscais consideráveis para uma organização.

Esses riscos podem manifestar-se na forma de penalizações e juros decorrentes de não cumprimento. Além disso, é imperativo para os auditores estar a par das variadas definições e interpretações deste conceito em diferentes jurisdições. Essa complexidade torna-se ainda mais acentuada quando se está a auditar empresas de cariz multinacional, onde cada jurisdição pode ter as suas especificidades.

Por último, uma identificação precisa do que constitui um EE pode ser fundamental no planeamento fiscal das empresas. Isso permite-lhes tomar decisões estratégicas que não apenas minimizem a sua exposição fiscal, mas também otimizem as suas obrigações tributárias.

No mundo digital contemporâneo, a auditoria enfrenta desafios que se assemelham mais a decifrar enigmas do que à simples análise de balanços. A rapidez e complexidade com que as transações se movimentam através de redes e sistemas tornam a tarefa de rastrear e atribuir lucros numa arte confusa. E essa tarefa não é facilitada pelas regulamentações em constante mudança.

À medida que o ambiente de negócios se e evolui adapta, as regras acompanham esse ritmo, exigindo que os auditores estejam sempre um passo à frente. Assim, não é suficiente para eles serem meros contabilistas; a sua função transformou-os em verdadeiros detetives da era digital, navegando com destreza num vasto e muitas vezes imprevisível oceano de informações.

4 Questões de Investigação

Tendo em consideração as diversas questões e problemáticas apresentadas ao longo da revisão da literatura, procedeu-se à formulação de um conjunto de questões de investigação. Estas questões visam averiguar a perceção dos auditores acerca do tema, as dificuldades com que se deparam e as suas perspetivas em relação ao futuro. No capítulo subsequente, será explorada a pertinência concreta de cada uma destas questões e as hipóteses de investigação em que estão enquadradas.

	Questões de Investigação
Q1	Como define o atual conceito de EE na legislação atual.
Q2	Na sua opinião, o conceito de EE permite uma tributação justa dos lucros das empresas internacionais.
Q3	Como avalia o impacto do conceito atual de EE no planeamento fiscal das empresas
Q4	Na sua experiência profissional, como interpretou a evolução do conceito de EE ao longo dos anos
Q5	Quais as principais mudanças que identificou no conceito de EE e o impacto no exercício do seu trabalho
Q6	Na sua opinião, quais são os principais desafios enfrentados pelos profissionais na determinação de estabelecimentos estáveis, considerando as transformações tecnológicas e as operações internacionais das empresas
Q7	Como avalia de que forma as alterações legislativas têm se adaptado para acompanhar a evolução do conceito de EE
Q8	Na sua visão, quais foram os setores ou tipo de empresas mais afetados pelas alterações no conceito de EE
Q9	No contexto da tributação internacional, como a evolução do conceito estável tem influenciado as obrigações fiscais das empresas
Q10	Na sua opinião, os profissionais, estão devidamente preparados para lidar com os desafios acompanhados pela evolução do conceito de EE
Q11	Com base na sua experiência, que sugestões ou recomendações aconselha para o aprimorar o conhecimento em relação ao conceito de EE diante as mudanças e desafios observados

Q12	Como Auditor quão frequente lida com questões relacionadas com estabelecimentos estáveis
Q13	Como as recentes alterações na definição de estabelecimentos estáveis afetaram o trabalho do Auditor
Q14	As recentes alterações da definição de estabelecimentos estáveis tornaram mais fácil ou mais difícil a presença de um EE
Q15	Como acha que as futuras alterações na definição de estabelecimentos estáveis poderiam melhorar a clareza e eficácia da legislação fiscal

Tabela 1: Questões de Investigação

Fonte: Elaboração própria

5 Métodos de Investigação

Neste capítulo será identificado o conjunto de procedimento técnicos e técnicas utilizadas para obter e analisar dados da pesquisa. A escolha de uma metodologia adequada é fundamental para garantir a validade e a relevância dos resultados obtidos.

Investigação Quantitativa

A investigação quantitativa é uma abordagem metodológica que tem como objetivo adquirir e analisar dados numéricos para identificar padrões e estabelecer relações entre variáveis. Nesta dissertação, é utilizada uma abordagem quantitativa, que, "diz respeito ao processo de recolha de dados de forma sistemática, sendo estes observáveis e quantificáveis apoiados na observação de fatos objetivos". Poupa (2004).

"… permite a realização de um estudo com grandes amostras representativas e os dados são recolhidos a partir dos inquéritos, sob a forma de questionário. Tendo como vantagens o conhecimento estruturado, a validade interna, a generalização, a previsibilidade e o baixo custo. Como desvantagem, o fato dela ser caraterizada por modelo limitado e estáticos, simplicidade, distância em relação à realidade e, por vezes, falta de aplicação prática" (Reis, 2010, p. 62).

5.1 Fases do Processo de Investigação

O método de obtenção de informação utilizado neste estudo é o inquérito baseado num questionário. É um método de observação que envolve questionar um grupo de pessoas que é representação de uma parte da população em estudo, sendo caracterizada principalmente pela falta de contacto direto entre o investigador e o interrogado, de modo que seja possível recolher informação e tirar conclusões.

O instrumento de pesquisa utilizado na dissertação é o inquérito, que permite recolher informação e obter resultados após introdução em uma base de dados. Através dos resultados é nos permitido retirar conclusões e comprovar hipóteses levantadas.

Os termos "inquérito" e questionário são muitas vezes considerados indistinguíveis, mas é importante salientar as diferenças. O questionário refere-se a conjunto estruturado de perguntas destinados a obter informações específicos da população em estudo.

Pode ser utilizado em diferentes métodos de estudo, tanto quantitativos quanto qualitativos. O inquérito é uma investigação ou pesquisa que tem como objetivo estudar sobre um assunto específico. O inquérito pode utilizar um questionário como ferramenta para obtenção dessa informação.

O questionário produzido para efeito da presente tese, é um questionário direto, rápido de responder e de forma anónima. Esta forma permite que o inquirido responda de na altura que lhe seja mais conveniente e apropriada. Igualmente, foram escolhidas perguntas de escolha múltipla em deterioramento das questões de resposta aberta, tonando o questionário mais apelativo para a audiência e aumentar a probabilidade de obtenção de resposta.

A investigação quantitativa é uma abordagem metodológica que tem como objetivo adquirir e analisar dados numéricos para identificar padrões e estabelecer relações entre variáveis. Nesta dissertação, é utilizada uma abordagem quantitativa, que, "diz respeito ao processo de recolha de dados de forma sistemática, sendo estes observáveis e quantificáveis apoiados na observação de fatos objetivos" Poupa (2004).

O questionário foi enviado por via eletrónica, por ser seguro e providenciar um canal de comunicação rápido e simples com o destinatário. O objetivo e corpo do inquérito, assim como o tratamento da informação e dos dados recolhidos serão abordados no próximo capítulo.

"… permite a realização de um estudo com grandes amostras representativas e os dados são recolhidos a partir dos inquéritos, sob a forma de questionário. Tendo como vantagens o conhecimento estruturado, a validade interna, a generalização, a previsibilidade e o baixo custo. Como desvantagem, o fato dela ser caraterizada por modelo limitado e estáticos, simplicidade, distância em relação à realidade e, por vezes, falta de aplicação prática".

Para Sousa & Baptista (2014, p. 55) a investigação quantitativa caracteriza-se por:

1. "Utilização do método experimental ou quasi-experimental";
2. "Formulação de hipóteses que experimentem relações entre variáveis";
3. "Explicação dos fenómenos e estabelecimento de relações causais";
4. "Realização de uma seleção probabilística de uma amostra a partir de uma população rigorosamente definida";

5. “Verificação das hipóteses mediante a utilização de análise estatística dos dados recolhidos”;
6. “Utilização de medidas numéricas para testar hipóteses, mediante uma rigorosa recolha de dados, ou procura padrões numéricos relacionados com os conceitos em estudo”;
7. “Generalização dos resultados obtidos a partir da amostra”.

5.2 Hipóteses de Investigação

"As hipóteses são uma resposta prévia ao problema proposto e, habitualmente, são desenvolvidos com base em estudos anteriormente realizados de acordo com tema escolhido” [Sousa & Baptista (2014, p. 27)].

Assim sendo, conforme as questões de investigação anteriormente mencionadas, foram definidas as seguintes hipóteses:

Hipóteses de Investigação	**Questões de Investigação**
H1: Evolução do Conceito de EE	**Q1:** Como define o atual conceito de EE na legislação atual.
	Q4: Na sua experiência profissional, como interpretou a evolução do conceito de EE ao longo dos anos
	Q5: Quais as principais mudanças que identificou no conceito de EE e o impacto no exercício do seu trabalho
	Q7: Como avalia de que forma as alterações legislativas têm se adaptado para acompanhar a evolução do conceito de EE
	Q8: Na sua visão, quais foram os setores ou tipo de empresas mais afetados pelas alterações no conceito de EE

	Q9: No contexto da tributação internacional, como a evolução do conceito estável tem influenciado as obrigações fiscais das empresas
	Q15: Como acha que as futuras alterações na definição de estabelecimentos estáveis poderiam melhorar a clareza e eficácia da legislação fiscal
H2: Adaptação dos Profissionais à Evolução do Conceito	**Q2:** Na sua opinião, o conceito de EE permite uma tributação justa dos lucros das empresas internacionais.
	Q6: Na sua opinião, quais são os principais desafios enfrentados pelos profissionais na determinação de estabelecimentos estáveis, considerando as transformações tecnológicas e as operações internacionais das empresas
	Q10: Na sua opinião, os profissionais, estão devidamente preparados para lidar com os desafios acompanhados pela evolução do conceito de EE
	Q11: Com base na sua experiência, que sugestões ou recomendações aconselha para o aprimorar o conhecimento em relação ao conceito de EE diante as mudanças e desafios observados
H3: Impacto no Trabalho do Auditor	**Q3:** Como avalia o impacto do conceito atual de EE no planeamento fiscal das empresas
	Q12: Como Auditor quão frequente lida com questões relacionadas com estabelecimentos estáveis

	Q13: Como as recentes alterações na definição de estabelecimentos estáveis afetaram o trabalho do Auditor
	Q14: As recentes alterações da definição de estabelecimentos estáveis tornaram mais fácil ou mais difícil a presença de um EE

Tabela 2: Hipóteses de Investigação

Fonte: Elaboração própria

Hipótese 1: Evolução do Conceito de EE

A globalização e as rápidas transformações tecnológicas dos últimos anos redefiniram as operações empresariais, criando uma extensa teia de relações comerciais que desafiam as fronteiras tradicionais.

Por via dessas mudanças, a legislação fiscal procura adaptar-se para atender às necessidades de um mundo cada vez mais interligado, sem deixar de garantir que os impostos sejam pagos de maneira justa e balanceada.

Nesse cenário, o conceito de EE emerge como um ponto fulcral nas discussões tributárias, especialmente no contexto das operações empresariais internacionais.

A evolução deste conceito, reflete uma tentativa da legislação de responder às crescentes complexidades dos negócios internacionais e às transformações tecnológicas. Esta hipótese procura explorar como essa adaptação legislativa se tem manifestado ao longo do tempo e quais são implicações práticas para as empresas globais.

Hipótese 2: Adaptação dos Profissionais à Evolução do Conceito

Num ambiente empresarial em constante evolução, a capacidade dos profissionais se adaptarem às mudanças é crucial para o sucesso das suas operações. As mudanças no cenário fiscal internacional, especialmente em conceitos como o EE, trazem novos desafios que exigem atualização e formação continua.

Este cenário complexo levanta questões sobre a preparação e a capacidade dos profissionais frente a tais desafios. É necessário entender se os profissionais da área estão equipados com o conhecimento necessário para compreender e aplicar adequadamente as constantes alterações no conceito de EE.

Esta hipótese propõe que muitos profissionais podem encontrar obstáculos para se manter atualizados, destacando a necessidade de investimentos contínuos em educação e formação para garantir a eficácia em suas funções diante das novidades no direito fiscal internacional

Hipótese 3: Impacto no Trabalho do Auditor

A função de auditoria é uma das espinhas dorsais do sistema financeiro e fiscal, garantindo que os procedimentos estejam alinhados com as normas e regulamentações estabelecidas. Contudo, num mundo onde a legislação está em constante mudança, esta função pode se tornar cada vez mais complexa.

Uma das mudanças mais marcantes nos últimos tempos tem sido a evolução da definição de "EE". Esta modificação não apenas redefiniu os parâmetros de tributação para empresas que operam internacionalmente, mas também apresentou novos desafios para os auditores que precisam verificar a conformidade destas empresas.

A terceira hipótese propõe que as recentes alterações no conceito de EE aumentaram a complexidade do processo de auditoria, exigindo aos profissionais uma compreensão mais aprofundada das nuances das operações internacionais e das tecnologias emergentes.

5.3 Construção do Modelo de Análise

“A construção de um modelo de análise é um processo de seleção teórica crucial em qualquer investigação” (Sousa & Baptista, 2014, p. 48).

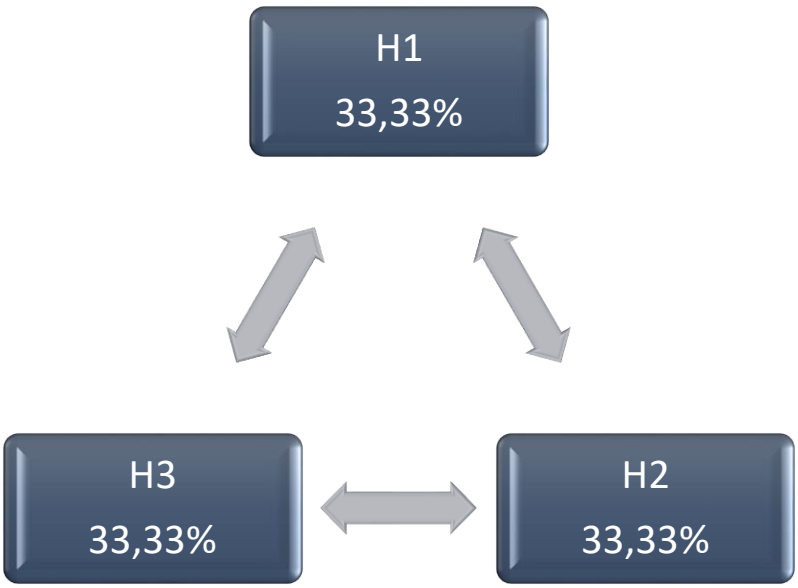


Figura 1: Modelo de Análise

Fonte: Elaboração Própria

H1: Evolução do Conceito de EE

H2: Adaptação dos Profissionais à Evolução do Conceito

H3: Impacto no Trabalho do Auditor

Conforme observado na figura anterior, existe uma inter-relação entre as hipóteses. Esta interação indica que a auditoria é afetada pelas alterações do conceito de EE, consequentemente, tem impacto no trabalho do auditor.

6 Recolha e análise de dados

Para a realização deste estudo, foi solicitada a colaboração de profissionais das diversas áreas sócias económicas, tais como contabilistas, consultores fiscais e auditores.

Limitações do Estudo

A principal restrição deste estudo relaciona-se com a autenticidade das respostas recebidas, visto que o questionário foi distribuído via Google Forms. Assim, as respostas coletadas podem não refletir com precisão a perspetiva real dos participantes.

As questões são, em grande parte, baseadas em opiniões e perceções pessoais. A subjetividade pode variar de um indivíduo para outro, tornando difícil a generalização das conclusões.

As hipóteses lidam em parte com conceitos qualitativos e convertê-los em dados quantificáveis pode significar uma limitação intrínseca.

6.1 Análise das respostas obtidas

Para responder às hipóteses propostas, foram elaboradas questões que possam validar as investigações das mesmas

Relativamente à **Hipótese 1 – "Evolução do Conceito de EE"** foram colocadas as seguintes questões:

H1.Q1) "Como define o atual conceito de EE na legislação atual."

Como define o atual conceito de estabelecimento estável na legislação atual.	N	%
Um local físico onde ocorre uma prestação de serviços	34	53%
Uma presença digital significativa no mercado	1	2%
Ambas as opções a) e b)	29	45%
Total	**64**	**100%**

Tabela 3: Reposta à questão 1

Fonte: Elaboração Própria

Em relação à definição do atual conceito de EE na legislação atual, percebe-se que o maior grupo, 53%, define como um "local físico onde ocorre uma prestação de serviços".

A escolha pelas duas primeiras opções de forma cumulativa, sendo considerada “um local físico onde ocorre uma prestação de serviços” e “uma presença digital significativo no mercado” compõe 45% das respostas ao questionário. A definição exclusiva de “uma presença digital significativa no mercado” representa 2% das respostas, ou seja, uma resposta.

A definição do atual conceito de EE na legislação atual aponta, maioritariamente, para uma conotação de presença física no contexto de uma prestação de serviços. Isso demonstra que, apesar das evoluções tecnológicas e da crescente digitalização dos negócios, a perceção dominante ainda se encontra firmemente enraizada no paradigma tradicional de "local físico". A definição clássica do EE, onde as atividades de negócios são realizadas em um local físico, ainda é predominante.

O paradigma do "local físico" ainda predomina, mas com nuances emergentes que reconhecem a realidade da economia digital. Esta dualidade sinaliza a necessidade de uma maior clarificação e adaptação legislativa que aborde de forma mais abrangente as realidades do mercado moderno.

H1.Q4) “Durante a sua experiência profissional, como interpreta a evolução do conceito de EE ao longo dos anos”

Durante a sua experiência profissional, como interpreta a evolução do conceito de estabelecimento estável ao longo dos anos	N	%
Não identifiquei mudanças significativas	5	7,81%
Houve mudanças, mas não impactaram muito o trabalho	9	14,06%
Houve algumas mudanças, mas não impactaram muito o trabalho	26	40,63%
Não tenho conhecimento suficiente sobre a evolução do conceito	24	37,50%
Total	**64**	**100,00%**

Tabela 4: Resposta à questão 4

Fonte: Elaboração Própria

Questionados acerca da evolução do conceito de EE ao longo do tempo, de um total de 64 inquiridos, 40,63% reconheceram que ocorreram algumas alterações, mas não impactaram muito o trabalho. Contudo, 37,50% (n=24) admitiram não possuir conhecimento aprofundado sobre a trajetória deste conceito ao longo dos anos. Estas respostas indicam um reconhecimento variável e uma perceção diferenciada da evolução do conceito de EE. As observações têm implicações potenciais para a formação e comunicação na área de auditoria e assuntos fiscais relacionados.

H1.Q5) "Quais as principais mudanças que identificou no conceito de EE e o impacto no exercício do seu trabalho"

Quais as principais mudanças que identificou no conceito de estabelecimento estável e o impacto no exercício do seu trabalho	N	%
Alargamento das definições do conceito em diferentes países/regiões	22	34,38%
Inclusão de atividades remotas e digitais	32	50,00%
Maior complexidade da determinação de presença física	10	15,63%
Total	64	100,00%

Tabela 5:Resposta à questão 5

Fonte: Elaboração Própria

50% dos inquiridos (n=32) consideram que a inclusão de atividades remotas e digitais como a principal mudança no conceito de estabelecimentos estável, isto reflete a crescente importância da economia digital na atual paisagem global. Enquanto 34,38% (n=22) considera o alargamento das definições do conceito em diferentes países/regiões, o que sugere que enquanto a harmonização fiscal internacional é desejável, a realidade é que diferentes países e regiões podem ter suas próprias interpretações ou nuances no conceito de EE, 10 dos inquiridos, ou seja, 15,63% consideram a maior complexidade de determinação de presença física. As respostas indicam que os profissionais da área estão a navegar num ambiente fiscal em evolução, onde as fronteiras entre presença física e digital estão a tornar-se cada vez mais difusas. Também sugere que, embora haja uma tendência global em direção à inclusão de atividades digitais na determinação de EE, a aplicação e interpretação deste conceito podem variar significativamente de uma

jurisdição para outra. Estes insights são valiosos para entender os desafios e prioridades de profissionais envolvidos em questões fiscais e de auditoria na era digital.

H1.Q7) "Como avalia de que forma as alterações legislativas têm se adaptado para acompanhar a evolução do conceito de EE"

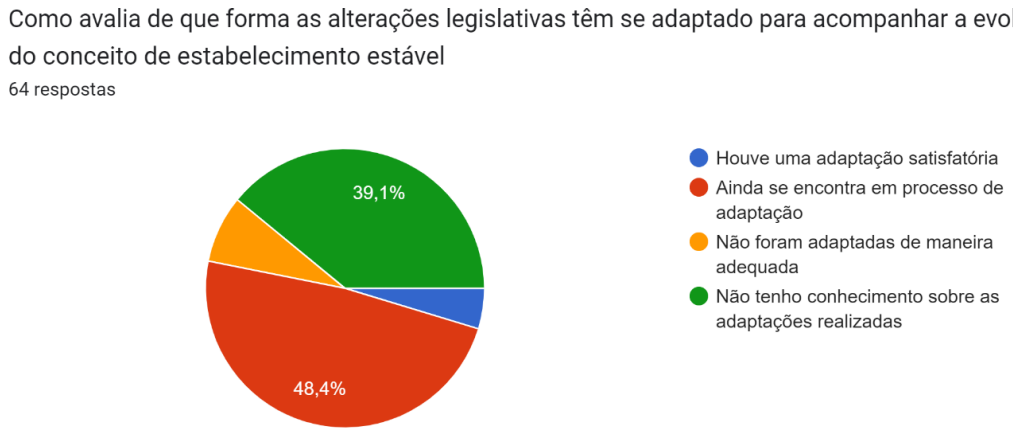


Figura 2: Resposta à questão 7

Fonte: Elaboração Própria

Relativamente à presente questão, 3 dos inquiridos (4,7%) responderam que houve uma adaptação satisfatória, Já 7,8%, responderam que não foram adaptadas de maneira adequada. A maioria dos inquiridos 31 (48,4%) é da opinião que ainda se encontra em processo de adaptação, isto pode refletir a natureza dinâmica da economia global, particularmente no contexto digital, e a dificuldade inerente de criar legislação que seja ao mesmo tempo atual, relevante e antecipatória. Por último 25 (39,1%) respostas indicam não terem conhecimento sobre as adaptações realizadas. A perceção predominante é de que as alterações legislativas ainda estão a tentar apanhar e adaptar-se à evolução do conceito de EE. Há, contudo, uma clara necessidade de maior clareza, formação ou comunicação, dado o elevado número de inquiridos que se sentem pouco informados sobre as mudanças.

H1.Q8) "Na sua visão, quais foram os setores ou tipo de empresas mais afetados pelas alterações no conceito de EE"

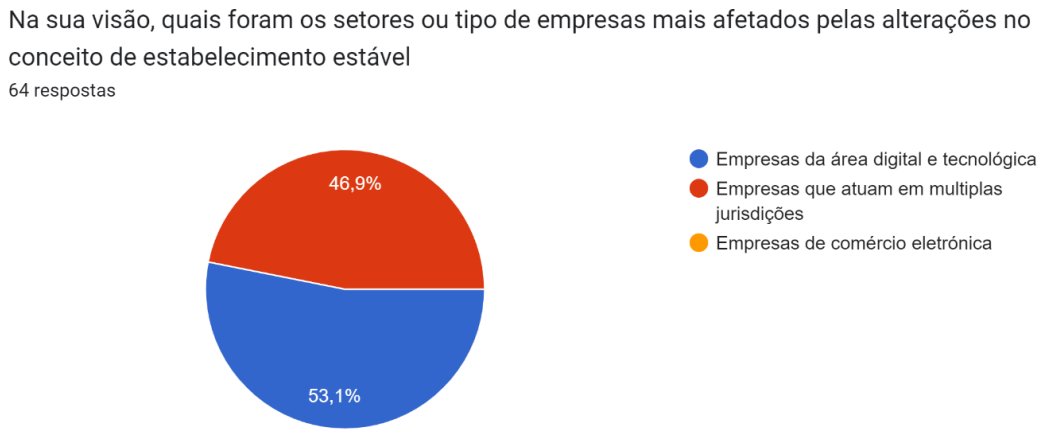


Figura 3:Resposta à questão 8

Fonte: Elaboração Própria

É possível constatar que a esmagadora maioria das respostas se situa na opção "empresas da área digital e tecnológica" (53,1%). Por outro lado, 46,9% do inquiridos responderam "empresas que atuam em múltiplas jurisdições". É intrigante que nenhuma resposta tenha identificado "Empresas de comércio eletrónico" como sendo afetadas, especialmente porque estas empresas operam digitalmente e frequentemente em múltiplas jurisdições. Isto pode sugerir que, na visão dos inquiridos, o impacto das mudanças no conceito de EE talvez seja mais direto e claro para empresas de tecnologia pura do que para empresas que operam principalmente em e-commerce. As respostas indicam que as empresas no sector tecnológico e as que operam em múltiplas jurisdições são percebidas como as mais afetadas pelas alterações no conceito de EE. Esta perceção está alinhada com a evolução da economia global e as mudanças nos padrões de negócio, que estão a tornar-se cada vez mais digitais e menos ligados a uma localização física específica. A surpresa quanto às empresas de comércio eletrónico, no entanto, poderia ser um tópico interessante para aprofundar em investigações futuras.

A incerteza em torno deste tema é refletida no facto de 53% dos inquiridos declararem não ter conhecimento sobre como o conceito de EE se estende à economia digital.

Por outro lado, quando se considera que 53% dos inquiridos também acreditam que os setores mais afetados pelas alterações neste conceito seriam aqueles ligados à economia

digital, vemos uma perceção clara do impacto potencial destas mudanças. É possível que muitos profissionais vejam a economia digital como uma área particularmente vulnerável a novas regras e interpretações tributárias devido à sua natureza intangível e global. Esta perceção poderá ter origem na observação das discussões e propostas em curso a nível internacional para reformar o sistema tributário de modo a acomodar a natureza digital da economia moderna.

A lacuna no conhecimento acerca da extensão do conceito de EE à economia digital, juntamente com a perceção de que a economia digital é vulnerável a tais alterações, sublinha a importância de se manter informado e preparado para as evoluções neste domínio, especialmente para os profissionais da área de auditoria e fiscalidade.

H1.Q9)" No contexto da tributação internacional, como a evolução do conceito estável tem influenciado as obrigações fiscais das empresas"

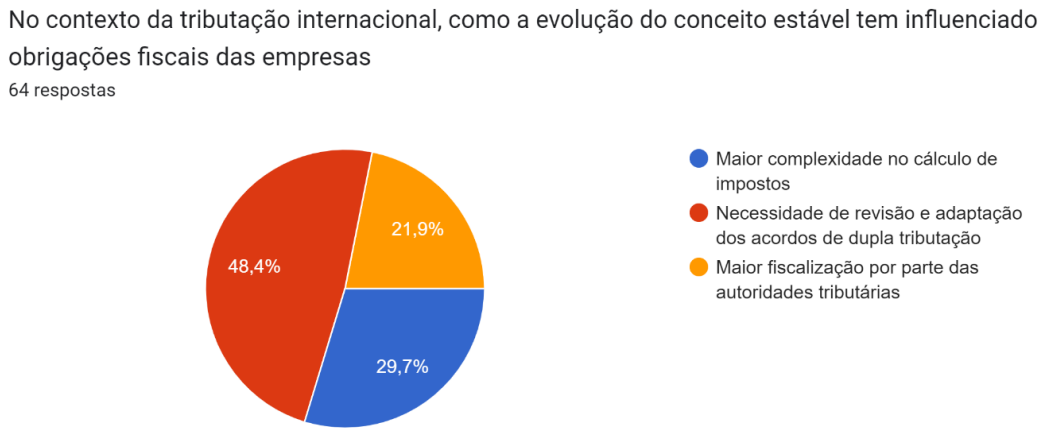


Figura 4: Reposta à questão 9

Fonte: Elaboração Própria

Tendo em consideração a afirmação em causa, apresenta alguma disparidade de resultados, 31 respostas (48,4%) indicam a necessidade de revisão e adaptação dos acordos de dupla tributação, 14 dos inquiridos (21,90%) consideram uma maior fiscalização por parte das autoridades tributárias. Em contrapartida 19 inquiridos (29,70%) acreditam na maior complexidade no cálculo de impostos. Em conclusão, a evolução do conceito de EE parece ter introduzido várias camadas de complexidade e

desafios no panorama da tributação internacional. As empresas, bem como as autoridades tributárias, estão a adaptar-se a este novo ambiente. A necessidade de revisão dos acordos de dupla tributação é especialmente notável, pois destaca a necessidade de atualizar os instrumentos fiscais internacionais em resposta a mudanças nos padrões de negócios e na economia global.

H1.Q15)" Como acha que as futuras alterações na definição de estabelecimentos estáveis poderiam melhorar a clareza e eficácia da legislação fiscal"

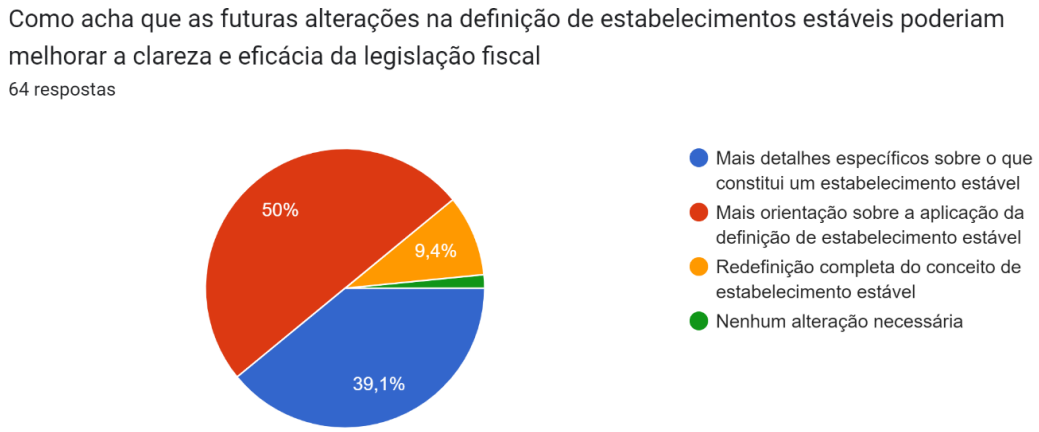


Figura 5: Reposta à questão 15

Fonte: Elaboração Própria

Nesta questão os inquiridos foram convidados a dar a sua opinião sobre futuras alterações na definição de estabelecimentos estáveis que poderiam melhorar a clareza e eficácia da legislação fiscal. A maioria das respostas foram no sentido de uma maior orientação sobre a aplicação da definição de EE, com 50% e39,10% a solicitar mais detalhes específicos e mais orientação sobre a aplicação, respetivamente, sobre o que constitui um EE e 9,4% a requerer uma redefinição do completa do conceito de estabelecimentos estável. No sentido contrário apenas 1 inquirido não vê necessária nenhuma alteração. a análise sugere um desejo claro por parte dos profissionais de uma maior clareza na definição e aplicação do conceito de EE. A maioria sente que o atual estado das coisas pode ser melhorado, seja através de orientações adicionais, detalhes mais específicos ou, para alguns, uma revisão completa do conceito. O feedback destes inquiridos é vital para os

formuladores de políticas e reguladores fiscais, pois eles buscam adaptar a legislação fiscal a uma economia global em rápida evolução.

Com o objetivo de estudar a **Hipótese 2 – "Adaptação dos Profissionais à Evolução do Conceito"** foram apresentadas as seguintes questões aos inquiridos:

H2.Q2) "Na sua opinião, o conceito de EE permite uma tributação justa dos lucros das empresas internacionais."

Na sua opinião, o conceito de estabelecimento estável permite uma tributação justa dos lucros das empresas.	n	%
Sim, sempre	1	2%
Sim, na maioria das vezes	38	59%
Não, apenas ocasionalmente	23	36%
Não, raramente ou nunca	2	3%
Total	64	100%

Tabela 6: Resposta à questão 2

Fonte: Elaboração Própria

Dentro das quatro opiniões apresentadas, a opinião que na maioria das vezes o conceito de EE permite uma tributação justa dos lucros das empresas foi a que mais se destacou, sendo escolhida por 59% dos inquiridos. Isso indica que mais de metade considera a definição do conceito justa. Apenas ocasionalmente é considerada em segunda lugar, com 36% (23 respostas). Sempre e nunca obtiveram os menores números com apenas 2 e 1 respostas, respetivamente, representando ambos cerca de 5%. As respostas sugerem que a maioria dos profissionais vê o conceito de EE como uma ferramenta útil na tributação justa de lucros de empresas internacionais, mas reconhece que não é perfeito e pode não ser aplicável em todas as situações. Esta visão equilibrada reflete a complexidade da tributação internacional e a dificuldade de criar um conceito que atenda a todas as situações e contextos.

H2.Q6) "Na sua opinião, quais são os principais desafios enfrentados pelos profissionais na determinação de estabelecimentos estáveis, considerando as transformações tecnológicas e as operações internacionais das empresas"

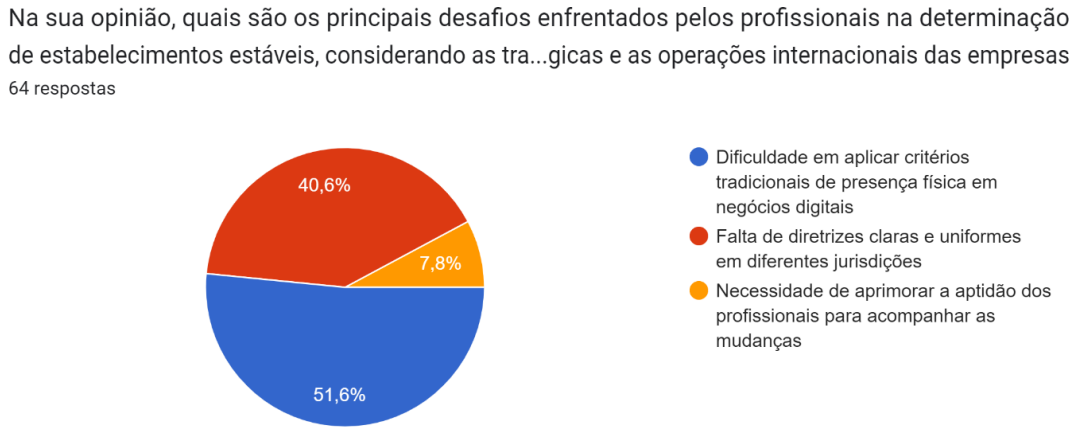


Figura 6: Resposta à questão 6

Fonte: Elaboração Própria

De acordo com os dados obtidos, 51,6% (n=33) tem dificuldade em aplicar critérios tradicionais de presença física em negócios digitais. Aditivamente, 40,6%, expressa a falta de diretrizes claras e uniformes em diferentes jurisdições, já 7,8% crê na necessidade de aprimorar a aptidão dos profissionais para acompanhas as mudanças. Os desafios identificados refletem as tensões entre um mundo empresarial em rápida evolução, impulsionado pela tecnologia, e sistemas fiscais que, muitas vezes, ainda operam com diretrizes estabelecidas num contexto pré-digital. A necessidade de modernização das diretrizes fiscais, a busca por consistência internacional e a formação contínua dos profissionais são áreas-chave que necessitam de atenção para abordar eficazmente os desafios enfrentados na determinação de estabelecimentos estáveis.

H2.Q10) "Na sua opinião, os profissionais, estão devidamente preparados para lidar com os desafios acompanhados pela evolução do conceito de EE."

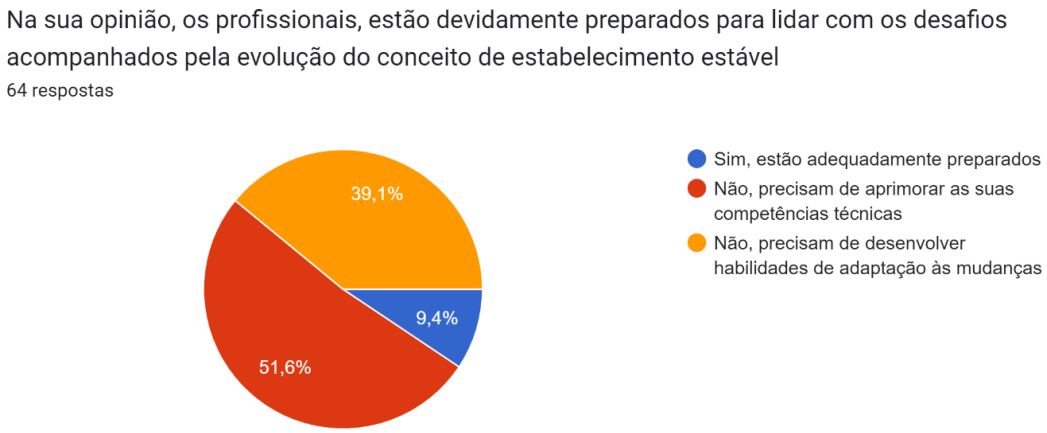


Figura 7: Resposta à questão 10

Fonte: Elaboração Própria

De forma geral, a resposta à questão afirma bem a o reconhecimento que os profissionais não se encontram preparados e a necessidade de adaptação, sendo que consideram 51,6% considera que precisam de desenvolver habilidades de adaptação às mudanças e 39,10% considera que precisam de aprimorar as suas competências técnicas. Somente 9,4% consideram que estão adequadamente preparados. A resposta dos inquiridos indica uma perceção generalizada de que, enquanto os profissionais têm capacidades, há uma necessidade urgente de desenvolver habilidades de adaptação e aprimorar competências técnicas.

H2.Q11) "Com base na sua experiência, que sugestões ou recomendações aconselha para o aprimorar o conhecimento em relação ao conceito de EE diante as mudanças e desafios observados"

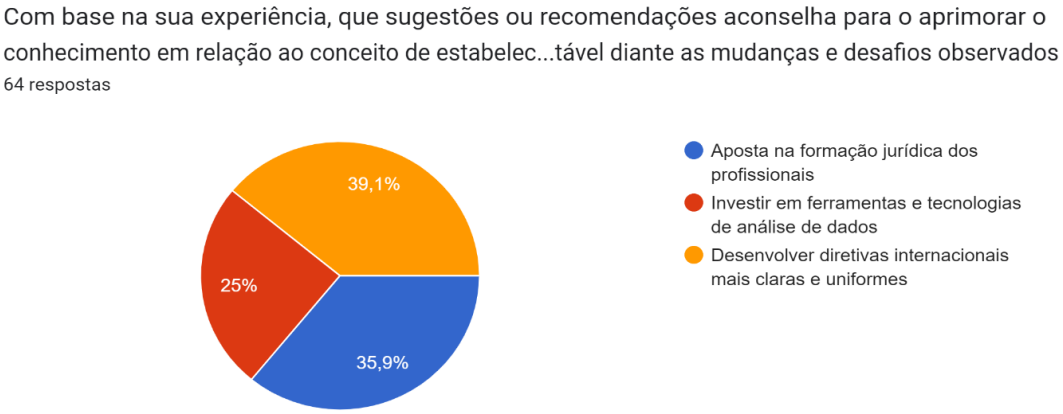


Figura 8: Resposta à questão 11

Fonte: Elaboração Própria

De uma forma global os inquiridos deste questionário dividem as suas recomendações, tendo 39,1% recomendado desenvolver diretivas internacionais mais claras e uniformes, 35,90% responderam aposta na formação jurídicas dos profissionais e ainda 25% indicaram desenvolver diretivas internacionais e mais claras e uniformes. Os inquiridos destacam a importância de abordar a questão do EE tanto a nível de política (com diretivas claras e uniformes) como a nível individual (através da formação jurídica).

De forma a estudar a Hipótese 3 – **"Impacto no Trabalho do Auditor"** colocaram-se as seguintes questões:

H3.Q3) "Como avalia o impacto do conceito atual de EE no planeamento fiscal das empresas"

Como avalia o impacto do conceito atual de estabelecimento estável no planeamento fiscal das empresas	N	%
Muito significativo	26	41%
Moderadamente significativo	31	48%
Pouco significativo	7	11%
Insignificante	0	0%
Total	**64**	**100%**

Tabela 7: Resposta à questão 3

Fonte: Elaboração Própria

Em resposta à pergunta sobre o impacto do atual conceito de EE no planeamento fiscal as empresas, a resposta moderadamente significativa liderou com 48% das escolhas. Em seguida, e com um percentual muito próximo, é considera muito significativa com 41%. Apenas 7 dos inquiridos consideraram pouco significativa, e nenhum considerou insignificante. As respostas a esta perguntas apontam para a forte ligação entre o tema dos estabelecimentos estáveis e a prática do planeamento fiscal das empresas. A presença dominante de respostas que consideram o impacto do conceito de EE no planeamento fiscal como "moderadamente significativa" a "muito significativa" demonstra a importância fundamental deste conceito no cenário fiscal atual. As empresas e os seus consultores fiscais precisam estar bem aprofundados neste conceito para assegurar que as operações internacionais sejam conduzidas de forma eficaz e conforme as regulamentações fiscais.

H3.Q12) "Como Auditor quão frequente lida com questões relacionadas com estabelecimentos estáveis"

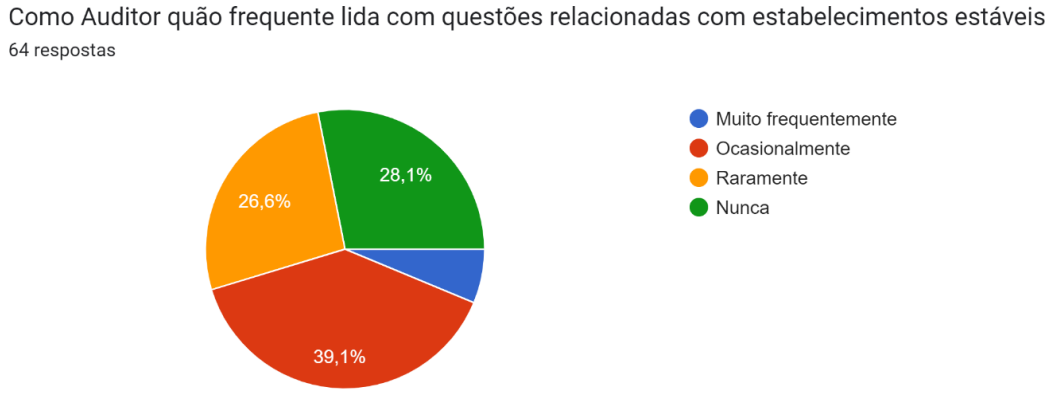


Figura 9: Resposta à questão 12

Fonte: Elaboração Própria

Em resposta à questão proposta, 39,1% entrevistados afirmam que lidam com o tema de forma ocasional. Outros 26,6% opinam que raramente lidam com o tema, 28,1% consideram que nunca tratam questões do tema e apenas 16,2% consideram que abordam

questões relacionadas com estabelecimentos estáveis muito frequentemente. O conceito de EE é certamente relevante no mundo da tributação, para muitos auditores não é uma preocupação diária. A frequência com que um auditor se depara com o tema pode estar diretamente relacionada ao tipo de clientes que servem e às áreas de especialização.

H1.Q13) "Como as recentes alterações na definição de estabelecimentos estáveis afetaram o trabalho do Auditor"

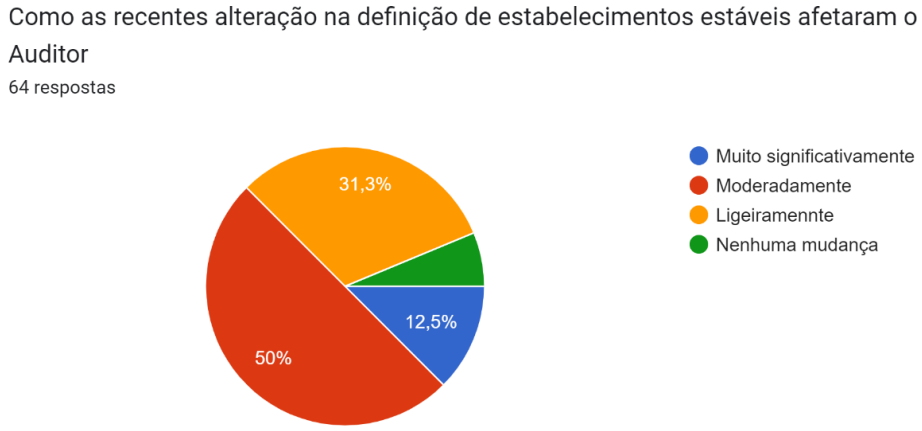


Figura 10: Resposta à questão 13

Fonte: Elaboração Própria

Observando as respostas, nota-se que metade dos inquiridos considera que as recentes alterações na definição de estabelecimentos estáveis afetaram o trabalho do auditor moderadamente. Foi considerado de forma ligeira por 31,3% dos inquiridos, apenas 12,5% consideram que teve um impacto muito significativo e 6,3% nenhuma mudança notada. As recentes alterações na definição de estabelecimentos estáveis claramente tiveram algum impacto no campo de auditoria. A magnitude desse impacto, no entanto, varia entre os profissionais, possivelmente devido à natureza diversificada dos clientes

H1.Q14) "As recentes alterações da definição de estabelecimentos estáveis tornaram mais fácil ou mais difícil a presença de um EE"

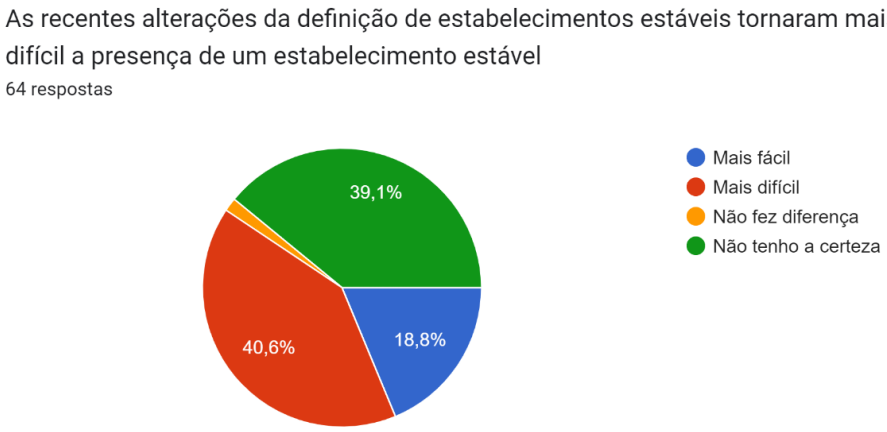


Figura 11: Reposta à questão 14

Fonte: Elaboração Própria

Ao analisar a declaração proposta, nota-se que, existe a predominância em duas respostas, 40,6% consideram maís difícil identificar a presença de um EE e 39,1% não tem a certeza do impacto das recentes alterações. Por outro lado, 18,80% julgam maís fácil e 1 inquirido expressa a indiferença perante as alterações. As recentes alterações na definição de estabelecimentos estáveis parecem ter introduzido um certo grau de ambiguidade ou complexidade para muitos profissionais. A incerteza expressa por uma proporção significativa dos inquiridos sugere que ainda pode haver necessidade de orientação adicional, educação ou clarificação à medida que as pessoas se adaptam a estas novas definições.

6.2 Interpretação dos resultados

Confirmação do Modelo de Análise					
Modelo análise		Questões	Concordância Validação	% Validação Final	% Confirmação da Hipótese
H1	33,33%	1	53,10%	4,76%	10,37%
			45,30%		
			1,60%		
		4	54,70%	7,82%	
		5	50,00%	4,76%	
			15,60%		
			34,40%		
		7	4,70%	0,67%	
		8	53,10%	4,76%	
			46,90%		
			0,00%		
		9	48,40%	4,76%	
			21,90%		
			29,70%		
		15	50,00%	3,58%	
			39,10%		
			9,40%		
			1,60%		
H2	33,33%	2	61,00%	15,25%	14,94%
		6	51,60%	8,33%	
			40,60%		
			7,80%		
		10	51,60%	12,90%	
		11	25%	8,33%	
			39,10%		
			35,90%		
H3	33,33%	3	54,70%	13,68%	21,74%
		12	71,90%	17,98%	
		13	93,70%	23,43%	
		14	40,60%	10,15%	
					47,05%

Considerando as hipóteses referidas anteriormente, foi definido que todas (**H1, H2** e **H3**) teriam a mesma ponderação (33,33%) sendo que se interrelacionam.

Tabela 8: Confirmação do Modelo de Análise

Fonte: Elaboração Própria

Tendo em conta os resultados obtidos, foi elaborada a validação do modelo de análise, na qual se obteve uma confirmação de 47,05%

Hipótese 1: Evolução do Conceito de EE

A primeira hipótese sugere que a legislação está a evoluir para adaptar-se às dificuldades da economia internacional e das transformações tecnológicas. No entanto, os dados coletados confirmam essa hipótese de apenas 10,37%.

Para alguns dos inquiridos, as alterações recentes no mundo empresarial, particularmente no aspeto digital, não parecem ter alterado significativamente a sua rotina laboral. Muitos não identificam uma necessidade urgente de adaptação e sentem que a sua noção de EE se manteve constante, apesar das mudanças observadas. Esta visão evidencia uma possível estabilidade na forma como o conceito é aplicado na prática, mesmo com as transformações do sector.

Isto indica que a hipótese tem um fraco suporte, e outras motivações ou fatores podem estar a influenciar. Assim, é recomendável explorar outros aspetos que possam estar a influenciar a evolução do conceito de EE.

A confirmação desta hipótese é de 10,37%.

Hipótese 2: Adaptação dos Profissionais à Evolução do Conceito

Numa era de globalização e complexidade crescente, é de esperar que os profissionais se sintam pressionados a acompanhar as constantes transformações, especialmente no âmbito fiscal internacional. A segunda hipótese apresentada insinua precisamente esse cenário, aludindo a possíveis desafios que muitos enfrentam para se manterem a par das atualizações.

No entanto, os dados recolhidos surpreendem, visto que apenas 14,94% corroboram tal perceção. A grande maioria dos inquiridos, seja por confiança nas suas capacidades atuais ou por outras razões não expressas, não identifica uma urgência evidente na procura de formação contínua. Esta observação desafia e contrapõe-se à presunção inicial da hipótese.

Em suma, a validação desta hipótese fica aquém do esperado, com um índice de confirmação situando-se nos 14,94%. Tal facto sugere uma reflexão mais aprofundada sobre o estado atual da formação e capacitação dos profissionais no cenário fiscal internacional e, possivelmente, a necessidade de reavaliar as premissas iniciais.

Hipótese 3: Impacto no Trabalho do Auditor

Com 21,74% de confirmação da terceira hipótese, uma parte dos auditores sente um aumento na complexidade das suas funções devido às mudanças no conceito de EE.

Apesar deste reconhecimento, muitos desses profissionais admitem que não se deparam regularmente com o tema nas suas funções rotineiras.

Tal indicação aponta para uma dinâmica interessante no quotidiano do auditor: enquanto o conceito de EE pode não ser uma presença constante, a sua relevância é inquestionável. Quando o tema surge, não é tratado de ânimo leve, mas antes como um assunto que exige atenção, dada a sua relevância e complexidade.

O modelo de análise encontra-se confirmado em 47,05%.

Em suma, o modelo de análise foi confirmado em 47,05%, ou seja, menos de metade dos inquiridos relaciona a auditoria com as alterações do conceito de EE. Esta evidência entra em dissonância com as discussões académicas e literárias sobre o tema, sugerindo que, na prática profissional, o impacto percebido das mudanças no conceito pode não ser tão acentuado quanto a literatura sugere. Contudo, é essencial reconhecer a necessidade de contínua formação e adaptação, visto que o conceito de EE, apesar de sua evolução, continua a ter implicações profundas no panorama fiscal internacional e na atuação dos profissionais de auditoria.

Este desajuste entre a perceção prática dos inquiridos e a literatura académica sugere duas possíveis interpretações. Por um lado, pode indicar que a literatura, ao se concentrar em casos específicos e em nuances teóricas, amplifica a importância de certos aspetos que podem não se manifestar tão frequentemente na prática diária. Por outro lado, pode também sugerir que, embora os profissionais estejam conscientes da evolução do conceito, a sua materialização e impacto nas suas rotinas diárias ainda estão por ser plenamente sentidos.

7 Conclusão

Ao longo dos anos, o conceito de EE tem evoluído consideravelmente, conforme evidenciado pela resposta da doutrina e a legislação. Esta evolução não só reflete a dinâmica do comércio global, como também a transformação digital que tem transformado os paradigmas tradicionais de negócios. A maior inclusão de atividades remotas e digitais como parte do conceito de EE, o alargamento das definições em diversas jurisdições e a complexidade na determinação da presença física são indicativos desta mudança.

No entanto, este crescimento e adaptação não estiveram isentos de desafios. A legislação, ao tentar manter-se atualizada com estas mudanças, ainda se encontra, para muitos, em processo de adaptação. Esta perceção reflete-se claramente na opinião de 48,4% dos inquiridos que acreditam que a legislação está ainda em processo de adaptação ao novo conceito de EE. Além disso, a falta de clareza na legislação e a diversidade de interpretações em diferentes jurisdições tornam o cenário ainda mais complexo para os auditores e outros profissionais da área fiscal.

Ao abordar os setores mais afetados, as empresas da área digital e tecnológica, juntamente com aquelas que operam em múltiplas jurisdições, emergem como os principais afetados. Esta realidade sublinha a necessidade premente de um enquadramento mais claro e uniforme para lidar com as questões fiscais na era digital.

O EE, como conceito central na tributação internacional, tem influenciado significativamente as obrigações fiscais das empresas. Os inquiridos identificaram claramente a necessidade de revisão e adaptação dos acordos de dupla tributação e apontaram para uma maior fiscalização por parte das autoridades tributárias. A crescente complexidade no cálculo de impostos é também uma preocupação.

Filho (2017) enfatiza a distinção nas abordagens que as multinacionais podem ter em diferentes nações, nomeadamente, atuação direta ou indireta.

Face às alterações e evolução do conceito, os profissionais destacam desafios como a aplicação de critérios tradicionais em negócios digitais e a falta de diretrizes claras e uniformes em diferentes jurisdições. Esta realidade é reforçada pelo facto de que 51,6% dos inquiridos acreditam que necessitam desenvolver habilidades para se adaptar às mudanças e aprimorar as competências técnicas.

Em relação ao planeamento fiscal das empresas, é evidente a forte ligação entre estabelecimentos estáveis e a prática do planeamento fiscal, com a maioria dos inquiridos apontando para um impacto moderado a significativo do atual conceito sobre o planeamento fiscal.

Finalmente, quando inquiridos sobre a frequência com que lidam com questões de estabelecimentos estáveis, a maioria revela lidar ocasionalmente, reforçando a ideia de que, embora não seja uma questão diária para muitos, ainda é uma área de significativa relevância.

A tabela 3 mostra um resumo da validação do modelo de análise. Cada hipótese tem uma ponderação de 33,33%. Dito isto, podemos concluir sobre a Hipótese 1: **"Evolução do Conceito Estável"**, 10,37% dos inquiridos acredita que existe um desajuste da legislação perante as inovações tecnológicas. Os inquiridos consideram as mudanças que ocorreram não tiveram um grande impacto no seu trabalho ou são praticamente nulas e não sente necessidade de mudança. Esta perceção sugere que, para uma parte dos respondentes, o conceito de EE não evoluiu a par com as transformações do mundo empresarial, especialmente no domínio digital. Contudo, é igualmente relevante notar que muitos dos inquiridos sentem que as alterações que ocorreram no conceito não tiveram um impacto substancial no seu trabalho, o que indica uma relativa estabilidade na aplicação prática do conceito.

Em relação à Hipótese 2: **"Adaptação dos Profissionais à Evolução do Conceito"**, 14,94% dos inquiridos, considera na sua maioria que se encontram adaptados para fazer face à evolução do conceito. A formação dos profissionais é apontada pelos inquiridos como uma aposta futura. Este valor sugere um reconhecimento de que, apesar das mudanças no ambiente de negócios e no conceito legal, os profissionais sentem-se, em certa medida, preparados. Contudo, ressalta-se o facto de muitos inquiridos apontarem a formação como uma necessidade emergente, denotando um reconhecimento de que a contínua evolução do conceito exige uma constante atualização profissional.

Para a Hipótese 3: **Impacto no Trabalho do Auditor**, 21,74% dos inquiridos considera impactante o tema das alterações do conceito de EE embora contempla que não lidam regularmente com o tema. Esta percentagem sugere que, embora o tema não seja uma constante nas atividades diárias do auditor, quando surge, apresenta-se como um elemento de significativa relevância e complexidade.

A análise revela que só 47,05% dos respondentes associam a auditoria às alterações no conceito de EE. Tal resultado diverge das perspetivas académicas sobre o tema. Sugerindo assim que na prática, estas mudanças talvez não sejam tão influentes quanto os estudos apontam. Contudo, a formação e atualização constantes são cruciais, tendo em conta a relevância contínua deste conceito na fiscalidade internacional.

A discrepância entre a visão prática e a académica pode resultar de dois fatores. A academia pode sobrevalorizar detalhes menos comuns na realidade profissional. Ou, por outro lado, os auditores, apesar de cientes das mudanças, talvez ainda não tenham sentido plenamente os seus efeitos no quotidiano.

Na minha perspetiva, a evolução contínua da economia digital representa um desafio inegável para o conceito tradicional de EE, que historicamente tem estado no cerne de inúmeras convenções fiscais internacionais. As novas modalidades de negócio, muitas das quais operam sem uma presença física tradicional, no entanto, influenciam de forma marcante os mercados locais.

Acredito veementemente que, embora seja vital para a legislação refletir estes novos paradigmas, qualquer alteração deve ser feita com considerável cautela. No campo da auditoria, é primordial que as mudanças propostas sejam não apenas adaptadas à realidade digital, mas também claras e de fácil aplicação.

A precipitação em legislar, sem um exame aprofundado, pode resultar em ambiguidades e desentendimentos, o que, em última análise, poderia ameaçar a justiça e eficiência dos sistemas fiscais. Por isso, advogo por uma abordagem equilibrada, que consiga harmonizar a necessidade de atualização legislativa com a importância da clareza e rigor no domínio da auditoria fiscal.

Para o efeito, poderá ser relevante equacionar a realização de investigações futuras que permitam suportar tais alterações, tais como entrevistas aprofundadas ou estudos de caso que possam oferecer *insights* ricos e contextualizados sobre os desafios enfrentados pelos profissionais no domínio em estudo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

Abreu, José Carlos (2016), O EE na tributação directa e na tributação indirecta – um estudo comparado dos direitos espanhol e português. Tese de doutoramento em Direito da Universidade de Vigo. Vigo.

Abreu, José Carlos (2012) A Tributação dos Estabelecimentos Estáveis. Porto: Vida Económica.

Amorim, J. (2017). Aplicação dos procedimentos de auditoria fiscal às áreas da contabilidade: considerações gerais. XVI Congresso internacional de contabilidade e auditoria. Aveiro.

Arens, A, Elder, R. & Beasley, M. (2002). Auditing and assurance services- an integrated approach. New Jersey: pretince hall, 9 edição

BIANCO, João Francisco e Ramon Tomazela Santos - "A Change of Paradigm in

International Tax Law: Article 7 of Tax Treaties and the Need to Resolve the Source

versus Residence Dichotomy." Bulletin for International Taxation, IBFD, vol. 70, n.º3,

2016.

Brites, Ana (2017), A economia digital e os desafios da tributação: análise das propostas recentes da OCDE e da EU. Dissertação de mestrado em contabilidade e fiscalidade empresarial do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Coimbra (ISCAC). Coimbra.

CAMPOS, João Mota de – "A Ordem Constitucional Portuguesa e o Direito

Comunitário", vol I, 1ª parte, Braga Ed. Pax 1980.

Campos, L. A. P. (2008). Os elementos de conexão em direito tributário internacional: definindo o significado de" residência" para pessoa física e contribuição do direito comparado. Revista da Faculdade de Direito, Universidade de São Paulo, 103, 877-889.

CARDONA, Maria Celeste – "O conceito de EE: algumas reflexões

em torno deste conceito", Estudos em Homenagem à Dra. Maria de Loures Órfão de

Matos Correia e Vale, Cadernos de Ciência e Técnica Fiscal, n.º 171, Lisboa, 1995

CASTRO, Leonardo – "Problems Involving Permanent Establishments: Overview of

Relevant Issues in Today's International Economy", The Global Business Law Review, 2012

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

CATARINO, Pedro – "A Erosão do Conceito de EE num Contexto de Globalização Económica e Digital", tese de Mestrado submetida para avaliação na Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa em 2014

COURINHA, Gustavo Lopes – "Tributação Direta Das Pessoas Colectivas No Comércio Electronico – Questões de Residência e Fonte", Estudos de Direito Fiscal Internacional, AAFDL, 2015

Cunningham, Kevin (2016) "The Post-BEPS World of Permanent Establishment" Tax Notes International. Falls Church

Dourado, Ana Paula (1993) "Tributação da prestação de serviços por uma filial a uma empresa-mãe não residente" Revista Fisco

Dourado, Ana Paula (2015) "The EU Anti Tax Avoidance Package: Moving Ahead of BEP" Intertax, https://www.cideeff.pt/xms/files/Artigos_APD/Intertax_2016.pdf. [08 de agosto de 2017].

DOURADO, Ana Paula – "Direito Fiscal. Lições", Edições Almedina, 2017, 2ª Edição.

DOURADO, Ana Paula – "Governação Fiscal Global", Edições Almedina, 2018, 2ª Edição Revista e Atualizada

DOURADO, Ana Paula – "May You Live In Interesting Times", Editorial, Intertax, Kluwer Law International, Vol. 44, n.º 1, 2016

DOURADO, Ana Paula – "Lições de Direito Fiscal Europeu, Tributação Direta", Wolters Kluwer, Coimbra Editora, 2010

Feria, Rita; Carvalho, Ana (2013) "Daimler e Welmory: O conceito de EE para efeitos de IVA" Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Ano VI, n.º 2.

FRANCO, Fábio Teixeira – "O Conceito de EE no comércio"

Filho, J.J. (2017). Os Desafios da Tributação na Economia Digital (Masters dissertation, Universidade de Coimbra)

Grajales, Francisco A. G. G. (2010) El concepto tributário de estabelecimiento permanente. Editorial Comares.

Gonçalves, S. E. (2018). Tributação da Economia Digital: Os primeiros passos de uma Revolução Fiscal? Actualidad Juridica (1578-956X), (50)

Guimarães, J.C. (2001), Temas de Contabilidade, Fiscalidade e Auditoria, Vislis Editora

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

Kluwer Law International, Vol. 44, n.º 1, 2016

LEITÃO, Luís Menezes – "O Conceito de EE na Tributação do

Rendimento", Estudos de Direito Fiscal, Vol. II, Almedina Edições, 2007

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.

Lourenço, J.(2000). A Auditoria fiscal. Lisboa. Visilis Editora

M. Pedro Nuno (2016) "IVA, EE e Obrigação de Registo", https://pt.linkedin.com/pulse/iva-estabelecimento-est%C3%A1vel-e-obriga%C3%A7%C3%A3o-de-registo-monteiro [01 de agosto de 2017].

Nabais, José Casalta (2010) Direito Fiscal, 6ª Ed. Coimbra: Almedina.

Neves, António Beja (1991) "O Conceito de EE. Tributação do Investimento Estrangeiro" Revista Fisco.

OCDE (2011) Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimento e o Património Comité dos Assuntos Fiscais da OCDE. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais.

OECD (2015), Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances, Action 6 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, Paris: OECD Publishing.

OECD (2013), Adressing 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

OECD (2017), Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017, OECD Publishing. https://www.oecd-ilibrary.org/taxation/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-2017/commentary-on-article-5_mtc_cond-2017-8-en

Owens, J. (1998), "El inspector financiero llega al espacio cibernético" Hacienda Pública Española,

Palmeira, Carla (2006) "O EE nas Convenções Modelo da OCDE e da ONU" Instituto de Direito das Empresas e Trabalho.

Pereira, R. R. (2016). O Conceito de EE. In C. d. Judiciários, Direito Fiscal Internacional Europeu. Lisboa: Centro de Estudos Judiciários.

Peters, Carmel (2015) "Developing Countries Reactions to the G20/OECD Action Plan on Base Erosion and Profit Shipping" Bulletin for International Taxation, http://www.un.org/esa/ffd/wp-content/uploads/2015/10/11STM_G20OecdBeps.pdf [01 de setembo de 2016].

Pires, Manuel (1984) Da Dupla Tributação Jurídica Internacional sobre o Rendimento. Lisboa: Centro de Estudos Fiscais

Pires, Manuel; Calçada Pires, Rita (2010) Direito Fiscal - 4ª Ed. Coimbra: Almedina.

Pires, R. C. (2018). Manual de direito internacional fiscal. Almedina.

PEIREIRA, Paula Rosado – "O papel de EE no direito fiscal

internacional", Estudos em Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Vol. II,

Almedina, Coimbra, 2013

PEREIRA, Paula Rosado – "Princípios do direito fiscal internacional: do paradigma

clássico ao direito fiscal europeu", Almedina, Coimbra, 2010.

PIRES, Rita Calçada – "Manual de Direito Internacional Fiscal", Edições Almedina, Reimpressão, abril 2018.

PIRES, Rita Calçada – "Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do comércio Electrónico, Desvendar mitos e construir realidades", Edições Almedina, 2013.

PIRES, Rita Calçada – "Uncovering a brave new world on taxation: income from digital economy " International Taxation: New Challenges, Universidade de Minho, Faculdade de Direito, sob coordenação académica de João Sérgio Ribeiro, 2017.

RIBEIRO João Sérgio – "Direito Fiscal da União Europeia", Almedina Editora, 2019

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.

RESCH Richard Xenophon – "The Taxation of Profits Without a Permanent Establishment", Permanent Establishments in International Tax Law, Vol. 41, ed. Hans-Jörgen Aigner e Mario Züger eds., 2003,

Rocha, A.P. (2019). Direito Fiscal Internacional (Sebenta da Unidade Curricular de Direito Fiscal Internacional)

RUBIM, Fernanda A. – "Permanent Establishment Risks following Manufacturing and Distributing Restructurings", Bulletin for International Taxation, Vol. 66, nº 6, maio 2012.

SERRÃO Miguel – "Is there a permanent establishment?", Cahiers de Droit Fiscal Internacional, Vol. 94a, International Fiscal Association, 2009 Vancouver Congress, Offprint.

Sousa, M. J., & Baptista, C. S. (2014). Como fazer Investigação, Dissertações, Teses e Relatórios Segundo Bolonha. (2ª edição). Pactor.

Sanches, Saldanha (2006) Os Limites do Planeamento Fiscal- - Substância e Forma no Direito Fiscal Português, Comunitário e Internacionalde.. Coimbra: Coimbra Editora.

Sanches, Saldanha (2007) Manual de Direito Fiscal - 3.ªEdição. Coimbra: Coimbra Editora.

Sanches, Saldanha (2009), A derrama, os recursos naturais e o problema da distribuição de receita entre os municípios. Fiscalidade Revista de Direito e Gestão Fiscal (38) (Abril-Junho 2009)

Santos, António; Lopes, Cidália (2016), Tax Sovereignty, Tax Competition and the BEPS Concept of Permanent Establishment".

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

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

Apêndice I – Inquérito via Google Forms

Este inquérito surge no âmbito da elaboração da dissertação do Mestrado em Auditoria pelo Instituto Superior de Contabilidade e Administração do Porto e procura a recolha de opinião de profissionais de áreas socioeconómicas sobre o impacto das alterações legislativas ao conceito de EE.

A duração média é de aproximadamente, 5 minutos.

É de salientar que este inquérito é anónimo e confere total descrição ao autor das respostas, cumprindo com a legislação vigente em matérias de proteção e recolha de dados, segundo Lei nº 58/2019 de 8 de Agosto.

Obrigado pela participação!

Questionário: O Impacto das alterações legislativas no conceito de EE - Google Forms

Melhores Cumprimentos,

Ricardo Fernandes Nunes

Apêndice II – Questionário

Como define o atual conceito de estabelecimento estável na legislação atual. *

- ◯ Um local físico onde ocorre prestação de serviços
- ◯ Uma presença digital significativa no mercado
- ◯ Ambas as opções a) e b)
- ◯ Outra opção...

Na sua opinião, o conceito de estabelecimento estável permite uma tributação justa dos lucros das empresas internacionais. *

- ◯ Sim, sempre
- ◯ Sim, na maioria das vezes
- ◯ Não, apenas ocasionalmente
- ◯ Não, raramente ou nunca

Como avalia o impacto do conceito atual de estabelecimento estável no planeamento fiscal das empresas *

- ◯ Muito significativo
- ◯ Moderadamente significativo
- ◯ Pouco significativo
- ◯ Insignificante

Na sua experiência profissional, como interpretou a evolução do conceito de estabelecimento estável ao longo dos anos *

- ◯ Não identifiquei mudanças significativas
- ◯ Houve mudanças, mas não impactaram muito o trabalho
- ◯ Houve algumas mudanças, mas não impactaram muito o trabalho
- ◯ Não tenho conhecimento suficiente sobre a evolução do conceito

Quais as principais mudanças que identificou no conceito de estabelecimento estável e o impacto no exercício do seu trabalho *

- ◯ Alargamento das definições do conceito em diferentes países/regiões
- ◯ Inclusão de atividades remotas e digitais
- ◯ Maior complexidade da determinação de presença física
- ◯ Outra opção...

Na sua opinião, quais são os principais desafios enfrentados pelos profissionais na determinação de estabelecimentos estáveis, considerando as transformações tecnológicas e as operações internacionais das empresas *

- ◯ Dificuldade em aplicar critérios tradicionais de presença física em negócios digitais
- ◯ Falta de diretrizes claras e uniformes em diferentes jurisdições
- ◯ Necessidade de aprimorar a aptidão dos profissionais para acompanhar as mudanças
- ◯ Outra opção...

Como avalia de que forma as alterações legislativas têm se adaptado para acompanhar a evolução do conceito de estabelecimento estável *

- ◯ Houve uma adaptação satisfatória
- ◯ Ainda se encontra em processo de adaptação
- ◯ Não foram adaptadas de maneira adequada
- ◯ Não tenho conhecimento sobre as adaptações realizadas

Na sua visão, quais foram os setores ou tipo de empresas mais afetados pelas alterações no conceito de estabelecimento estável *

- ◯ Empresas da área digital e tecnológica
- ◯ Empresas que atuam em multiplas jurisdições
- ◯ Empresas de comércio eletrónica
- ◯ Outra opção...

No contexto da tributação internacional, como a evolução do conceito estável tem influenciado as obrigações fiscais das empresas *

- ◯ Maior complexidade no cálculo de impostos
- ◯ Necessidade de revisão e adaptação dos acordos de dupla tributação
- ◯ Maior fiscalização por parte das autoridades tributárias
- ◯ Outra opção...

Na sua opinião, os profissionais, estão devidamente preparados para lidar com os desafios acompanhados pela evolução do conceito de estabelecimento estável *

- ◯ Sim, estão adequadamente preparados
- ◯ Não, precisam de aprimorar as suas competências técnicas
- ◯ Não, precisam de desenvolver habilidades de adaptação às mudanças
- ◯ Outra opção...

Com base na sua experiência, que sugestões ou recomendações aconselha para o aprimorar o conhecimento em relação ao conceito de estabelecimento estável diante as mudanças e desafios observados *

- ◯ Aposta na formação jurídica dos profissionais
- ◯ Investir em ferramentas e tecnologias de análise de dados
- ◯ Desenvolver diretivas internacionais mais claras e uniformes
- ◯ Outra opção...

Como Auditor quão frequente lida com questões relacionadas com estabelecimentos estáveis *

- ◯ Muito frequentemente
- ◯ Ocasionalmente
- ◯ Raramente
- ◯ Nunca

Como as recentes alteração na definição de estabelecimentos estáveis afetaram o trabalho do Auditor *

- ◯ Muito significativamente
- ◯ Moderadamente
- ◯ Ligeiramennte
- ◯ Nenhuma mudança

As recentes alterações da definição de estabelecimentos estáveis tornaram mais fácil ou mais difícil a presença de um estabelecimento estável *

- ◯ Mais fácil
- ◯ Mais difícil
- ◯ Não fez diferença
- ◯ Não tenho a certeza

Como acha que as futuras alterações na definição de estabelecimentos estáveis poderiam melhorar a clareza e eficácia da legislação fiscal *

- ◯ Mais detalhes específicos sobre o que constitui um estabelecimento estável
- ◯ Mais orientação sobre a aplicação da definição de estabelecimento estável
- ◯ Redefinição completa do conceito de estabelecimento estável
- ◯ Nenhum alteração necessária
- ◯ Outra opção...

Apêndice III – Modelo de Análise

Confirmação do Modelo de Análise								
Modelo análise		Questões	Ponderação	Concordância	% Validação Final		% Confir	Respostas
H1	33,33%	1	4,76%	53,10%	2,53%	4,76%	0,84%	Definição do Conceito
			4,76%	45,30%	2,16%		0,72%	
			4,76%	1,60%	0,08%		0,03%	
		4	14,29%	54,70%	7,82%	7,82%	2,61%	Concordam ou Concordam Totalmente
		5	4,76%	50,00%	2,38%	4,76%	0,79%	
			4,76%	15,60%	0,74%		0,25%	Principais Mudanças que impactaram o trabalho
			4,76%	34,40%	1,64%		0,55%	
		7	14,29%	4,70%	0,67%	0,67%	0,22%	Concordam ou Concordam Totalmente
		8	4,76%	53,10%	2,53%	4,76%	0,84%	Setores mais afetado
			4,76%	46,90%	2,23%		0,74%	
			4,76%	0,00%	0,00%		0,00%	
		9	4,76%	48,40%	2,31%	4,76%	0,77%	Fatores que mais influenciaram de estabelecimento estável
			4,76%	21,90%	1,04%		0,35%	
			4,76%	29,70%	1,41%		0,47%	
		15	3,57%	50,00%	1,79%	3,58%	0,60%	Proposta de futuras alterações à definição de conceito estável
			3,57%	39,10%	1,40%		0,47%	
			3,57%	9,40%	0,34%		0,11%	
			3,57%	1,60%	0,06%		0,02%	
							10,37%	
H2	33,33%	2	25%	61,00%	15,25%	15,25%	5,08%	Concordam ou Concordam Totalmente
		6	8,33%	51,60%	4,30%	8,33%	1,43%	Principais desafios enfrentados pelos profissionais na determinação de estabelecimentos estáveis
			8,33%	40,60%	3,38%		1,13%	
			8,33%	7,80%	0,65%		0,22%	
		10	25%	51,60%	12,90%	12,90%	4,30%	Concordam ou Concordam Totalmente
		11	8,33%	25%	0,00%	0,00%	0,69%	Recomendações ao conceito de estabelecimento estável diante mudanças e desafios observados
			8,33%	39,10%	0,00%		1,09%	
			8,33%	35,90%	0,00%		1,00%	
							14,94%	
H3	33,33%	3	25%	54,70%	13,68%	13,68%	4,56%	Concordam ou Concordam Totalmente
		12	25%	71,90%	17,98%	17,98%	5,99%	Concordam ou Concordam Totalmente
		13	25%	93,70%	23,43%	23,43%	7,81%	Concordam ou Concordam Totalmente
		14	25%	40,60%	10,15%	10,15%	3,38%	Concordam ou Concordam Totalmente
							21,74%	
							47,05%	