

---

*Algumas questões em torno da fiscalidade. Teletrabalho e o nomadismo digital*

---



POR ADRIANA RODRIGUES VIEIRA

LICENCIADA EM DIREITO PELA NOVA SCHOOL OF LAW

MESTRANDA EM DIREITO FISCAL NA UNIVERSIDADE CATÓLICA

## 1. FISCALIDADE DO TELETRABALHO INTERNACIONAL

É inegável a nova realidade tributária, inerente à globalização económica. Igualmente, inegável são as alterações na aplicação das normas em cada Estado. Não raras vezes, as transações comerciais ou o fluxo de rendimentos dependem da intervenção de dois ou mais ordenamentos jurídicos o que, desde logo, pode obstar a uma correta aplicação das normas tributárias em determinado Estado.

Muitas das vezes o fluxo de rendimentos e trocas comerciais leva à intervenção de dois ou mais ordenamentos jurídicos, o que desde logo, entenda-se que é deveras pertinente a existência de uma regulação supranacional. Desta forma, é imprescindível a intervenção dos organismos onde os Estados estão integrados como da OCDE e da UE.

### 1.1. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS SINGULARES (IRS)

Quanto ao trabalhador, é crucial identificar onde o trabalhador tem a sua residência fiscal, que nem sempre é fácil de determinar, essencialmente nos casos de nomadismo digital em que na maioria do tempo, não passam mais de 183 dias em qualquer país, nos termos do artigo 16º CIRS. A questão que se procurará resolver é se o cidadão continuará a manter o seu CVI (*centre of vital interest*) no país para efeitos de tributação, nos termos do artigo 4º da CM OCDE<sup>1</sup>.

Se, o trabalhador estiver em teletrabalho, a regra primária é alegada por alguns países como Portugal em que o trabalhador é residente primário quando registado, mesmo que esteja fisicamente afastado durante todo o ano. Deste modo, por um lado, o trabalhador passa a ser aqui tributado como não residente. Por outro lado, pagará impostos no país a partir do qual presta o seu trabalho, se cumprir os pressupostos locais para ser considerado residente.

No ano em que sai de Portugal poderá, por outro lado, ser considerado residente parcial<sup>2</sup>, nos termos do n.º 4 do art.º 16.º do CIRS. Sendo este o caso, pode haver uma imposição de declaração nos anos seguintes relativamente aos rendimentos obtidos até à data da saída<sup>3</sup>.

Situação, diferente, ocorrerá quando, em virtude do teletrabalho, o trabalhador é considerado residente em mais do que um país. Para isso, as convenções de dupla

---

<sup>1</sup> OCDE (2017) Model Tax Convention on Income and on Capital Condensed Version, 21 Novembre 2017. OCDE Publishing. ISBN 978-92-64-28794-5 (print). ISBN 978-92-64-28795-2.

<sup>2</sup> Segundo HELENA GOMES MAGNO, o instituto da residência parcial “representa uma nova forma de entender e delimitar a residência em termos temporais (...) permitindo excepcionar a aplicação a um mesmo sujeito passivo de um único estatuto de residência, aplicável a todo o período de tributação, dado que permite fracionar o período de tributação em dois períodos inferiores ao estado civil, fazendo corresponder um estatuto (de residente ou não residente) a cada fração de tempo do ano fiscal (A residência fiscal das pessoas singulares, Vida Económica, 2019, p. 84

<sup>3</sup> Idem, p.87

tributação (CDT) são cruciais para determinar qual o país que será considerado o Estado de residência<sup>4</sup>. É uma forma de evitar a dupla tributação do rendimento do trabalhador.

Outros países como o Reino Unido gostam de implementar um teste - o Teste de Residência Estatutária - para ver o quão bem conectado o trabalhador está ao país e determinar a sua situação com base nesses resultados.

Alguns países ainda vão reivindicar impostos mesmo depois de o trabalhador sair do país ainda que já há uns bons anos. Isso pode ser limitado a cidadãos de um país, ou ex-residentes, sendo necessário fazer devidas diligências. Um caso particularmente notório é a França que tributa os cidadãos franceses que se deslocam para o Mónaco, considerado um paraíso fiscal.

## 1.2. CRITÉRIOS DE DESEMPATE

O primeiro critério de desempate da Convenção Modelo OCDE (doravante, CM OCDE) assenta, em primeiro lugar, na existência de habitação<sup>5</sup>. Se o trabalhador tem uma casa própria no outro país e deixa o local de habitação que tinha em Portugal será considerado residente no segundo país.

Mesmo que mantenha duas residências, será considerado residente no país com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e económicas (centro de interesses vitais) – conceito que poderá estar preenchido no estado do teletrabalho. Se assim for, Portugal deixa de o tributar como residente e o outro país ganha o direito a tributá-lo pelos seus rendimentos mundiais (incluindo rendimentos obtidos pelo trabalho prestado em Portugal)<sup>6</sup>.

Segundo o artigo 15º da CM OCDE, a regra de tributação é que o estado da residência deve tributar o rendimento mundial do trabalhador. Quanto à exceção referida na parte final do artigo, ela sofre limitações quando o beneficiário permanece no Estado onde não reside durante períodos que não excedam, no total, 183 dias (al. a); quando as

---

<sup>4</sup> Sobre os critérios de desempate ver RUI MORAIS, *Sobre o IRS*, Almedina, 3ª edição, 2014, pp. 12-14. João Sérgio Ribeiro, por sua vez, lembra que o conceito de residência é fornecido pelo direito interno e o artigo da Convenção Modelo da OCDE ”avança com critérios de desempate sem, no entanto, nunca pôr em causa a definição feita no direito interno (“O conceito de residente no direito fiscal internacional e europeu: articulação com o conceito de residente no direito interno”, GLÓRIA TEIXEIRA (dir.) e ARY FERREIRA DA CUNHA (coord.), II Congresso de Direito Fiscal, Vida Económica, 2012, p. 96

<sup>5</sup> Para uma análise do conceito de dupla residência das convenções, ver por todos, ALBERTO XAVIER, *Direito Tributário Internacional*, Almedina, 2016, 2ª edição, pp. 291-294

<sup>6</sup> Como afirma GLÓRIA TEIXEIRA “algumas convenções sobre dupla tributação por exemplo, a CDT Áustria/Portugal) acrescentam uma outra cláusula relativa ao problema da mudança de residência” – e dá como exemplo o art.º 4.º dessa convenção que contém uma regra que limita o poder tributário do Estado de origem ao período anterior à transferência da residência (Manual de Direito Fiscal, Almedina, 3ª edição, 2015, p. 354)

remunerações forem pagas por uma entidade patronal ou em nome de uma entidade patronal que não seja residente do outro Estado (al. b) – estado da fonte - ou quando as remunerações não forem suportadas por um estabelecimento estável ou por uma instalação fixa que a entidade patronal tenha no referido Estado da fonte (al. a c). Estando em teletrabalho a partir de um segundo país, o trabalhador só será tributado – em regra - no estado da residência.

Alguma doutrina defende uma alteração ao artigo 15.º da CM OCDE e aos seus comentários de forma que se adequa ao teletrabalho internacional<sup>7</sup>. Não havendo convenção de dupla tributação entre Portugal e o país a partir do qual está a ser realizado o teletrabalho, aplicar-se-á o CIRS.

## 2. CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL

A OCDE define o estabelecimento estável em diferentes tipos, nos termos do artigo 5º CM OCDE: a instalação física, o estaleiro ou projeto de construção, o agente e os serviços. O escopo da dissertação incide sobre a análise do conceito de estabelecimento estável físico, a instalação ou local de negócio através do qual se exerce uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola.

A Convenção optou por exemplificar quais as instalações que constituem um estabelecimento estável. Aqui, inclui realidades desde o simples escritório, à instalação fabril ou industrial. Tal como indica o comentário sobre o artigo 5.º da CM OCDE, verba 6, a Convenção exige a “distinct situs”, a existência de um local de negócio, que o local de negócio seja fixo e, por fim, que haja o desenvolvimento de atividade através deste local fixo de negócios. Normalmente significa que, de uma forma ou de outra, é dependente da empresa e conduz os negócios da empresa no estado em que a instalação física está situada.

A instalação deve ser fixa, no sentido de existir uma ligação entre a instalação e um determinado ponto geográfico, com um certo grau de permanência ou regularidade, sem, contudo, ser exigida a implantação no solo, mas apenas a permanência num determinado espaço. E por fixo tem-se, não só em relação ao requisito temporal, mas também à condição da localização. Sendo certo que, a empresa estrangeira tem de exercer controlo sobre a instalação fixa de negócio, e esta deve servir a atividade de negócio da empresa.

No entanto, as disposições da Convenção não são suficientes claras para dissipar as dúvidas sobre o que consiste a permanência. Para preencher a característica da permanência a Convenção entendeu considerar algumas instalações como estabelecimento estável a partir do momento em que permaneçam num determinado Estado por mais de 12 meses.

---

<sup>7</sup> JUAN JESÚS MARTOS, “Criterios de sujeción...”, op. cit., p. 187. Para este autor a redação atual do art.º 15.º MCOCDE privilegia em excesso o Estado da residência do trabalhador

Nesta matéria a Convenção insiste logo que é necessário distinguir entre aquilo que é o website e o servidor, pois enquanto o primeiro é uma combinação de software e dados e como tal não pode ser considerado um estabelecimento estável, já o segundo implica equipamento com uma instalação fixa que pode ser e negócio e nessa medida já estamos perante um estabelecimento estável<sup>8</sup>.

## 2.1. ESTABELECIMENTO ESTÁVEL NO MODELO PORTUGUÊS

A definição utilizada pelo legislador português segue, nos aspetos essenciais, a Convenção Modelo. No nosso sistema jurídico encontramos alusão ao conceito de estabelecimento estável no artigo 18.º, n.º 2 do CIRS e do artigo 5.º do CIRC, em termos que são muito próximos do artigo 5.º da Convenção Modelo da OCDE embora não totalmente coincidentes.

O art. 5.º do CIRC partilha dos mesmos elementos principais, considerando que é um estabelecimento estável qualquer “instalação fixa ou representação permanente através das quais seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola”.

Como mencionado, enquanto na Convenção Modelo, um local ou estaleiro de construção ou montagem só é considerado estabelecimento estável ao fim de 12 meses, no Código do IRC essa qualificação ocorre ao fim de seis meses (artigo 5.º, n.ºs 3 a 5 do CIRC).

É também importante referir no que toca ao agente, ou seja, à pessoa que age na qualidade de representação da empresa, enquanto na Convenção Modelo, a atuação através de agentes independentes exclui sempre o conceito de estabelecimento estável, desde que o agente atue no âmbito da respetiva atividade, na nossa legislação interna tal só acontece se o agente assumir os riscos do negócio (artigo 5.º, n.º 6 e 7 do CIRC). Ademais, a nossa lei considera que os sócios de sociedades fiscalmente transparentes, que não sejam residentes em Portugal exercem aqui a sua atividade através de estabelecimento estável (artigo 5.º, n.º 8 do CIRC).

É verdade que, o nosso legislador pretendeu alargar o âmbito do conceito de estabelecimento estável, sobretudo a partir do momento em que não limita a existência do estabelecimento estável a um período mínimo, antes optando por fixar o carácter de permanência caso a caso. Mas também, quando estabelece no n.º 7 do art. 4.º do IRC que as entidades não residentes que exerçam em território português a sua atividade através de empregados, por um período igual ou superior a 120 dias, são consideradas estabelecimento estável.

---

<sup>8</sup> O comentário é bastante extensivo em relação ao comércio eletrónico devido às dificuldades de muitas vezes não estarmos a lidar com espaços físicos de negócio, porém preferimos desenvolver esta matéria enquanto desafio ao conceito de estabelecimento estável.

Contudo, o Supremo Tribunal Administrativo<sup>9</sup> entendeu que nada legitima a afirmação de que o estabelecimento estável é um conceito com campo de aplicação exclusivo em situações de âmbito internacional. Entendeu-se mesmo que qualquer outra interpretação revestiria uma dimensão violadora do princípio constitucional da igualdade (artigo 13.º da CRP), e como tal decidiu-se no sentido de considerar que as instalações da recorrida se integravam no conceito de estabelecimento estável, apesar de estarmos a falar de uma empresa residente, devendo esta beneficiar do regime fiscal mais favorável determinado para os estabelecimentos estáveis.

### 3. IMPOSTO SOBRE O RENDIMENTO DAS PESSOAS COLETIVAS (IRC)

Quanto ao estabelecimento permanente, o maior ponto de interrogação para um nómada digital é o estabelecimento permanente, isto é, quando uma empresa regista a sua atividade negocial num país (por exemplo, Portugal), mas acaba a laboral noutro país (por exemplo Espanha).

Isto também pode se aplicar a funcionários da empresa, por exemplo, quando alguém que não é de uma função auxiliar para o negócio trabalha muito tempo no exterior, como este artigo do Sunday Times aborda - uma preocupação muito real para muitas empresas durante esta era de bloqueio Covid-19. Na verdade, as regras são difusas, embora exista uma linha na maioria das Convenções de Dupla Tributação: "... o termo "estabelecimento permanente" significa um local fixo de negócio no qual o negócio da empresa é total ou parcialmente continuado." Esta regra levou a que alguns países proibissem trabalhar em casa, quando o trabalhador estivesse sediado no exterior.

Este conceito de estabelecimento estável, conforme Paula Rosado Pereira<sup>10</sup>, assenta na existência de dois elementos: um elemento real ou objetivo (a referida instalação fixa) e um elemento pessoal ou subjetivo (pessoa que atua por conta da empresa não residente). Portanto, se o trabalhador exercer as funções em teletrabalho fora de casa – por ex.º num escritório cedido por uma outra empresa – poderemos estar a criar um risco de tributação para a entidade patronal portuguesa. Considerando-se que existe estabelecimento estável, a empresa portuguesa terá de pagar imposto sobre o rendimento nesse país pelos rendimentos imputáveis ao estabelecimento estável (sem prejuízo de poder ter crédito de imposto em Portugal).

Em suma, se existe um Estabelecimento Permanente num país, então terá de haver tributação sobre os lucros das empresas, nos termos do artigo 7º da CM OCDE e quaisquer outras obrigações, como contribuições previdenciárias, para aquele país.

---

<sup>9</sup> Acórdão do Supremo Tribunal Administrativo, no processo n.º 0666/08, de 26/11/2008

<sup>10</sup> PAULA ROSADO PEREIRA, "O papel do estabelecimento estável no Direito Fiscal Internacional", EDUARDO PAZ FERREIRA, HELENO TAVEIRA TORRES, CLOTILDE CELORICO PALMA (organizadores), Estudos em, Homenagem ao Professor Doutor Alberto Xavier, Volume II, Almedina, 2013, p. 571.

No caso de não existir uma CDT entre os dois países, então o trabalhador, considerado residente em ambos, terá de pagar os impostos devidos em nos dois lados.

#### 4. CONSIDERAÇÕES ESPECÍFICAS SOBRE O HOME OFFICE

Se o *home office* de um empregado em outro país estiver à disposição do empregador com um certo grau de permanência (local fixo de emprego) e o empregado realizar atividades em benefício do negócio através de seu *home office*, isso pode constituir um "estabelecimento permanente" para o empregador.

Para se qualificar como estabelecimento permanente, o empregador deve ter acesso a longo prazo ao *home office* do empregado, ou seja, o empregador deve ser capaz de organizar as atividades da empresa a partir deste *home office*.

É importante ressaltar que um *home office* não se qualifica automaticamente como um local de negócios permanente, uma vez que muitas vezes não está à disposição da empresa.

Além da existência de um estabelecimento permanente material, também pode haver um estabelecimento permanente relacionado ao pessoal. Esse pode ser o caso se um empregado de uma empresa sediada no exterior trabalhar em casa como agente da empresa e concluir contratos em nome do empregador no curso normal de seus negócios ou desempenha um papel crucial na celebração de contratos.

A orientação de 2021 sustenta que os indivíduos que trabalham em casa por causa de medidas governamentais relacionadas à pandemia COVID-19 não devem criar um local fixo de estabelecimento estável empresarial para o negócio ou para o empregador. O teste é geralmente baseado em um lugar que tem um certo grau de permanência e está à disposição do negócio para ser considerado um local fixo de negócios para fins de PE.

Um empregado que conduz atividades comerciais intermitentes em um *home office* não significa que o local esteja à disposição do empregador. Um *home office* pode ser um PE (permanente establishment) se for usado continuamente para continuar com os negócios do empregador e o empregador exigiu que o indivíduo usasse esse *home office* para os negócios do empregador. A orientação de 2021 observa que se o negócio exige que um indivíduo trabalhe em casa é um fator importante, e cita o exemplo de uma empresa que não fornece um escritório a um funcionário onde a natureza do negócio claramente requer um escritório.

A orientação atualizada afirma que se um indivíduo continuar trabalhando em casa após a suspensão das medidas de saúde pública, o *home office* pode ser considerado com certo grau de permanência. No entanto, essa mudança por si só não necessariamente resultará em um *home office* dando origem a um PE e um novo exame dos fatos e circunstâncias será necessário para determinar se o *home office* está agora à disposição do empregador.

## 5. CONCLUSÃO

Com esta exposição, a primeira questão metodológica que se pretendeu responder era a de saber quais as obrigações fiscais das empresas e trabalhadores na modalidade *home office*. E, de que forma o requisito do *diposal* se flexibiliza às novas realidades, na medida em que o escritório do trabalhador está à disposição da empresa.

Por fim, pretendeu-se examinar a tributação no caso dos nómadas digitais que, na maioria do tempo, não passam mais de 183 dias em qualquer país. assim, cumpre-se responder à seguinte questão- será que o cidadão continuará a manter o seu CVI (*centre of vital interests*) no país para efeitos de residência?

Na verdade, a prestação de teletrabalho a partir do estrangeiro, potenciada pela recente pandemia, comporta riscos para o trabalhador e para a entidade empregadora. a nível fiscal destaca-se a possibilidade de deslocação da residência para o país do teletrabalho, e a diminuição da base de imposto em Portugal, já que o trabalhador pode deixar de cumprir os requisitos para ser considerado residente para efeitos de IRS e passar a preencher os pressupostos de residência fixados pela legislação de outro país. Para a entidade patronal acresce o risco de se considerar que o trabalho prestado no exterior configura a criação de um estabelecimento estável da empresa, com a consequente tributação de acordo com as regras de outro país.

Mencionar que, o incumprimento das regras em matéria de teletrabalho obrigatório é suscetível de gerar responsabilidade contraordenacional, sendo qualificadas como muito graves as infrações ao regime legal da obrigatoriedade do teletrabalho.

De tudo o exposto, resulta que há que analisar com cuidado e de forma casuística as situações de teletrabalho a partir do estrangeiro de forma a minorar riscos para o trabalhador e para a empresa.