



UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **O Regime dos RNH como fator de atração para Nómadas Digitais**

**Consideração do novo  
conceito de EE**

Francisca Manuela Portela Valente

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2023





UNIVERSIDADE CATÓLICA PORTUGUESA

# **O regime dos RNH como fator de atração para Nómadas Digitais**

**Consideração do novo  
conceito de EE**

Francisca Manuela Portela Valente

Orientador: Luís Bandeira

Mestrado em Direito

Faculdade de Direito | Escola do Porto

2023



## **Agradecimentos**

À minha família, em particular, aos meus queridos pais, por todo o apoio e incentivo que prestaram, durante o meu percurso académico. Sobretudo, por sentirem as minhas vitórias e derrotas, como se das deles se tratasse.

Ao Professor Doutor Luís Bandeira, pela disponibilidade que demonstrou, para orientar a presente investigação.

## Resumo

O Regime dos Residentes Não Habituais é um regime especial que oferece vantagens fiscais significativas para profissionais que exercem atividades de elevado valor acrescentado, como programadores, designers, consultores, entre outros.

Estrategicamente implementado no ordenamento jurídico português de modo a atrair profissionais altamente qualificados e empreendedores para o território português, este regime tem vindo, desde a sua introdução, a estimular o crescimento económico e a criação de novos negócios.

Com o desenrolar da digitalização, todavia, novos modelos de negócios foram surgindo, assentes, nomeadamente, nas novas tecnologias de informação e comunicação e contribuindo, em larga medida, para uma desmaterialização, em geral, do comércio, bem como das relações laborais.

Hodiernamente, há uma tendência em crescimento dos profissionais remotos, como os nómadas digitais, que sendo independentes de um local de trabalho fixo e estanque, gozam de liberdade para desempenharem as suas funções a partir de qualquer parte do globo.

Para estes profissionais, que têm a possibilidade de trabalharem, remotamente, a partir de Portugal, o usufruto das vantagens fiscais do Regime dos Residentes Não Habituais pode ser um fator decisivo na escolha do país como destino. Além disso, Portugal oferece uma excelente qualidade de vida, clima agradável, paisagens naturais incríveis e uma cultura rica e diversificada, o que pode ser um fator atrativo adicional para os nómadas digitais.

No entanto, o conceito de EE– crucial para definir a legitimidade de tributação dos Estados face a entidades não residentes – pode, como desenvolvemos, surgir como um empecilho a esta inclinação.

A complexidade das operações comerciais modernas, especialmente das atividades digitais, tem levantado sérios desafios para a aplicação do conceito de estabelecimento estável. A este propósito, a OCDE introduziu, em 2017, uma proposta de revisão do conceito de estabelecimento estável, que foi, posteriormente, incorporada ao Projeto BEPS, e que pretendeu atualizá-lo de acordo com a realidade digital e, por conseguinte, certificar que as empresas paguem impostos de forma justa em todos os países onde realizam negócios.

Alcançou-se uma significativa ampliação da definição do que seria considerado um estabelecimento estável, a fim de garantir que as empresas paguem impostos nos territórios onde geram receitas, ainda que não tenham uma presença física significativa nesse local.

Neste sentido, tendo em mente algumas das alterações implementadas, podemos facilmente afirmar que passa a existir o risco elevado de, verificadas que estejam certas circunstâncias - minudenciadas na presente exposição -, determinado profissional, na prossecução das suas funções laborais, constituir, à luz da lei atual, um estabelecimento estável num outro Estado que não o da residência.

Em suma, as referidas mudanças visam evitar que se explorem brechas legais, para reduzir sua carga tributária e que conduzem a uma erosão da base tributável dos Estados.

**Palavras-Chave:** Regime dos RNH; Nómadas digitais; Tributação em IRS; Residência fiscal; Estabelecimento estável; BEPS; Convenção modelo da OCDE; Tributação em IRC.

## **Abstract**

The Non-Habitual Residents Regime is a special regime that offers significant tax advantages for professionals who carry out activities with high added value, such as programmers, designers, consultants, among others.

Strategically implemented in the Portuguese legal system in order to attract highly motivated and registered professionals to the Portuguese territory, this regime has, since its introduction, encouraged economic growth and the creation of new businesses.

With the development of digitization, however, new business models emerged, based, in particular, on new communication information technologies and hopefully, to a large extent, on a general dematerialization of commerce, as well as labor relations.

Nowadays, there is a growing trend of remote professionals, such as digital nomads, who, being independent of a fixed and tight workplace, enjoy the freedom to carry out their functions from any part of the globe.

For these professionals, who have the possibility of working remotely from Portugal, enjoying the tax advantages of the Non-Habitual Residents Regime can be a decisive factor in choosing the country as a destination. In addition, Portugal offers an excellent quality of life, a pleasant climate, incredible natural landscapes and a rich and diverse culture, which can be an additional attractive factor for digital nomads.

However, the concept of permanent establishment – crucial to define the States legitimacy of taxation vis-à-vis non-resident entities – may, as we have developed, appear as an obstacle to this inclination.

The complexity of modern commercial operations, especially digital activities, has raised serious challenges for the application of the permanent establishment concept. In this regard, the OECD introduced, in 2017, a proposal to revise the concept of permanent establishment, which was later incorporated into the BEPS Project, and which intended to update it in accordance with the digital reality and, therefore, certify that companies pay taxes fairly in all countries where they do business.

A significant broadening of the definition of what would be considered a permanent establishment was achieved, in order to ensure that companies pay taxes in the territories where they generate revenue, even if they do not have a significant physical presence there.

In this sense, bearing in mind some of the changes implemented, we can easily state that there is now a high risk that, once certain circumstances are verified – detailed in this exposition -, a certain professional, in the pursuit of his work duties, constitutes, in the light of the current law, a permanent establishment in a State other than that of residence. By way of summary, the aforementioned changes aim to avoid exploiting legal loopholes, to reduce their tax burden and which lead to an erosion of the tax base of the States.

**Keywords:** NHR regime; Digital nomads; IRS taxation; Tax residency; Permanent establishment; BEPS; OECD Model Convention; IRC taxation.

## **Lista de Abreviaturas**

Ac. - Acórdão

Al. - Alínea

Art.º - Artigo

AT – Autoridade Tributária

BEPS - *Base Erosion and Profit Shifting*

CAAD – Centro de Arbitragem Administrativa

CAE – Código de Atividade Económica

CDT – Convenções sobre Dupla Tributação

CEE – Comunidade Económica Europeia

Cf. – Confrontar

CIRC – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

CMOCDE – Convenção Modelo da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

CRP – Constituição da República Portuguesa

CSC – Código das Sociedades Comerciais

DL – Decreto-Lei

EE – Estabelecimento Estável

G20 – Grupo dos 20

IRC – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

LOE – Lei do Orçamento de Estado

MLC – *Multilateral Convention*

MP – Ministério Público

n. ° - Número

OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

p. – Página

pp. - Páginas

RNH – Residentes Não Habituais

TC – Tribunal Constitucional

TCA – Tribunal Central Administrativo

TFUE – Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia

TJUE – Tribunal de Justiça da União Europeia

UE – União Europeia

# Índice

<b>1. INTRODUÇÃO</b>	<b>1</b>
<b>2. CARACTERÍSTICAS DA ECONOMIA DIGITAL E A OBSOLESCÊNCIA DOS MODELOS DE NEGÓCIO TRADICIONAIS</b>	<b>4</b>
<b>3. ADAPTAÇÃO DOS SISTEMAS FISCAIS À ERA DO DIGITAL</b>	<b>4</b>
<b>4. NÓMADA DIGITAL</b>	<b>5</b>
4.1. EM PORTUGAL	7
4.2. TRIBUTAÇÃO DE UM NÓMADA DIGITAL	7
i. Residência Fiscal	7
ii. Tributação dos Nómadas Digitais	10
<b>5. REGIME DOS RNH</b>	<b>11</b>
5.1. EVOLUÇÃO	11
5.2. NA ATUALIDADE	12
5.3. NOVA TABELA DE ATIVIDADES DE ELEVADO VALOR ACRESCENTADO	13
5.4. A PROBLEMÁTICA ASSOCIADA AO REGIME PORTUGUÊS	14
5.5. A COMPETIÇÃO FISCAL ENTRE OS ESTADOS	15
5.6. LEI N. °18/2022, DE 25 DE AGOSTO	16
<b>6. CONCEITO DE ESTABELECIMENTO ESTÁVEL</b>	<b>18</b>
6.1. EE EM SEDE IRC	18
6.2. OBSOLESCÊNCIA NO TRADICIONAL CONCEITO DE EE	20
6.3. ALTERAÇÕES OPERADAS PELA LEI DO OE DE 2021	21
6.4. ART.º 3	22
6.5. ART.º 5	23
6.6. DA INSTALAÇÃO FIXA À INSTALAÇÃO VIRTUAL	29
<b>7. O PAPEL PREPONDERANTE DAS CONVENÇÕES</b>	<b>32</b>
<b>8. CONCLUSÃO</b>	<b>36</b>
<b>9. REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS</b>	<b>40</b>
<b>10. JURISPRUDÊNCIA</b>	<b>44</b>

## 1. Introdução

Num mercado cada vez mais global e tecnológico, a circulação de pessoas entre os diversos países encontra-se cada vez mais acessível e, por isso, também mais frequente. Dada esta facilidade de movimento, os sujeitos passivos tendem a fixar-se nos países que melhores condições e menores custos lhes oferecem, em particular, a título fiscal.

Desta forma, os vários países veem-se na necessidade de se tornarem mais apelativos a título fiscal, alimentando uma verdadeira competitividade entre os Estados. É nesta nota que se têm criado, transversalmente, regimes especiais de tributação.

Acresce que a digitalização é talvez, desde a revolução industrial, o movimento mais avassalador da economia. Trata-se de uma revolução tecnológica<sup>1</sup>, denominada “Indústria 4.0”<sup>2</sup> que permite às empresas, por recurso a tecnologias de informação e comunicação, a busca por melhores modelos de negócio, mais fontes de receita, evitando, em larga medida, os custos inerentes à materialização.

Num contexto marcado por uma crescente transição para a economia digital, por impulso, nomeadamente, do período pandémico - hostil para o exercício do comércio como, até então, o conhecíamos -, são cada vez mais as pessoas que se convertem ao trabalho remoto, aliciados pela possibilidade de exercer o seu trabalho em qualquer parte do mundo.

A adoção desta prática é, cada vez mais, incentivada e promovida por empresas globais, que abraçando a transformação digital, adotam um novo modo de atuar no mercado, substituindo a anterior forma como se apresentavam, como se relacionavam com o seu público, com os seus trabalhadores, fornecedores e demais parceiros e até o objeto dos seus negócios, que, entretanto, é dado como obsoleto<sup>3</sup>.

---

<sup>1</sup> PIRES, Rita Calçada (2011) - *Tributação Internacional do Rendimento Empresarial gerado através do Comércio Eletrónico – Desvendar mitos e construir realidades*. Coimbra: Almedina, 2011, pp- 46-47.

<sup>2</sup> A “Indústria 4.0” ou “Quarta Revolução Industrial”, tem em vista a autonomização total e independente da produção humana. Luís Mira Amaral, em “*O conceito de reindustrialização, Indústria 4.0 e a política industrial para o século XXI.*”, Ciclos de debates CIP 2016 – Política Industrial para o séc. XXI, 2016” defendia que a digitalização vinha alterar o comportamento e as expectativas dos consumidores, implicando a redefinição de setores e o abandono dos modelos de negócio mais tradicionais.

<sup>3</sup> Segundo SHUMPETER, Joseph A. (1942), *Capitalism, Socialism and Democracy*, Harper & Brothers, para que ocorra uma inovação ou evolução, é preciso que algo prévio deixe de existir.

Assim, numa altura em que as diferenças entre a economia digital e a própria economia estão a esbater-se<sup>4</sup> de modo abrupto, os Estados viram no nomadismo digital uma ótima oportunidade para contrabalançar as perdas de receita registadas por efeito do contexto pandémico, por meio da atração de investimento.

Isto posto, perceber quais os desafios que a economia digital acarreta apresenta-se como uma questão-chave para a estabilidade e sustentabilidade do sistema de tributação internacional. Partindo do princípio de que o sistema falhou no que concerne à adaptação ao progresso tecnológico e à ascensão dos intangíveis, urge dar resposta à problemática relativa à adequada reforma da tributação da economia digital.

Atento o disposto e tomando em consideração que Portugal tem vindo a ser um destino de eleição para trabalhadores remotos, não apenas por motivações climáticas ou geográficas, propomo-nos a desenvolver a presente temática, tendo em vista, sobretudo, analisar o papel substancial desempenhado pelo regime dos RNH, designadamente, no que diz respeito ao incentivo dos nómadas digitais a fixarem-se no nosso país.

Destarte o exposto, pretendemos também, no âmbito das alterações introduzidas pelo BEPS, indagar sobre o eventual obstáculo que o novo conceito de EE pode representar, sobretudo para as entidades que, não sendo residentes em Portugal, tenham colaboradores aí estabelecidos. Na medida em que os referidos colaboradores exerçam a sua atividade a partir do território português e verificadas que estejam as condições legais que adiante aprofundamos, existe a contingência de eles mesmos consubstanciarem um EE, à luz das mais recentes disposições legais, resultando, portanto, esta circunstância numa sujeição a tributação da entidade empregadora, em sede de IRC, em território nacional, como desenvolvemos.

Coincidindo o momento de partida da execução da presente investigação com a publicação da revisão da Lei dos Estrangeiros, mostra-se relevante tecer algumas considerações sobre a temática.

Para o efeito, tendo em mente a relevância da residência fiscal (nomeadamente, em território nacional), passaremos pela sua análise, num contexto de economia digital, inquirindo sobre a operação de empresas, em pleno, noutros países, sem que aí se registre

---

<sup>4</sup> Como se concluiu nos trabalhos desenvolvidos a propósito da Ação 1 do Plano de Ação sobre Erosão das Bases Tributáveis e Transferência de Lucros, do Projeto *Base Erosion Profit Shifting* (BEPS) da OCDE e dos G20, onde se assinalaram os principais desafios trazidos pela economia digital.

a sua presença física, isto é, sem que haja registo de uma presença tributável suficientes destas entidades, nesses territórios.

## **2. Características da economia digital e a obsolescência dos modelos de negócio tradicionais**

O comércio tradicional, em total oposição aos modelos de negócios influenciados pela globalização, consubstancia-se, fundamentalmente, em lojas de retalho, mercearias e outras micro ou pequenas empresas, que empregam um reduzido número de trabalhadores e para as quais a passagem para a nova realidade não é tarefa fácil, dado que não se compagina com o nível de literacia tecnológica dos seus gerentes e proprietários.

Com a emergência do *e-commerce*, levado a cabo em lojas virtuais, tudo se encontra à distância de um *click*, resultando na obsolescência do comércio tradicional.

Assim, num cenário altamente marcado pela volatilidade e rapidez com que se estabelecem relações comerciais, as ferramentas tecnológicas de informação e comunicação desempenham, claramente, uma função crucial, convertendo o convencional atendimento presencial e personalizado num contacto fugaz e sem identidade, que pode, não raras vezes, nem existir.

O *e-commerce* não tem, assim, limites comerciais, uma vez que eventuais obstáculos, como o tempo ou a distância, não existem e a variedade de oferta é extensa.

Deste modo, considerando que qualquer transação comercial pode ter lugar nos moldes do *e-commerce*, começam a estreitar-se os entraves para que, nos casos em que o objeto do negócio o permita, esta mobilidade não se estenda também aos colaboradores destas entidades, cujo modelo de negócio surge alheado a qualquer concretização física.

Epitomando, num ambiente de (quase) total desmaterialização e volatilidade das relações comerciais, mostra-se economicamente apetecível e, sobretudo, sensato para os operadores económicos manter os seus profissionais fortemente livres de uma realidade fixa, permitindo-lhes desempenhar as suas atividades profissionais a partir de qualquer ponto do globo.

## **3. Adaptação dos sistemas fiscais à era do digital**

Preservando sempre a integração económica, designadamente num cenário comunitário, os Estados estão, constantemente, numa incessante busca por investimento estrangeiro,

sem prejuízo do aumento da competitividade das empresas aí estabelecidas, por meio da introdução de políticas económico-sociais e tributárias.

Os sistemas fiscais estão em constante mutação, pretendendo coadunar-se com as mudanças civilizacionais, mas o processo de globalização terá complexificado e agravado a necessidade de adequação. A adaptabilidade é, numa senda darwinista, a chave para a sobrevivência. Assim, lembrando que a economia digital já não se compagina com um tempo e um lugar certos, deve constituir um estímulo a uma premente reforma fiscal, dado o gritante o desajustamento generalizado dos sistemas jurídico-tributários à atual realidade, desde logo pelas lacunas proeminentes ao nível da tributação dos rendimentos das pessoas coletivas<sup>5</sup>.

Conciliando o aumento das empresas com posição global, mas não desvirtuando a necessidade da salvaguarda dos interesses dos operadores económicos, os Estados têm de tributar os rendimentos, em harmonia com o princípio da proporcionalidade, bem assim com o princípio da territorialidade<sup>6</sup>.

Neste sentido, a mobilidade é, mais uma vez, uma peça chave para este puzzle. Tanto ao nível dos sujeitos (consumidores e operadores económicos), como ao nível dos intangíveis, designadamente, dos capitais. Neste contexto, os Estados olham para a política fiscal como uma potencial arma para criar vantagens face aos demais Estados, tornando-se mais atrativos aos olhos dos operadores económicos<sup>7</sup>.

#### **4. Nómada digital**

Numa era fortemente vincada pela mobilidade, com tendência para o desenvolvimento de modelos de negócio multilaterais, revela-se importante que as empresas - cujos proprietários vivem, as mais das vezes, já em nomadismo digital - adequem as relações

---

<sup>5</sup> DEVEREUX, M. P. & VELLA, J. (2014) - *Are We Heading for a Corporation Tax for the 21st Century*, 35(4). Vol. 449. Fiscal Stud.

<sup>6</sup> Segundo o qual, as leis tributárias somente se aplicam aos factos que ocorrem no Estado da ordem jurídica a que pertencem, havendo um limite à soberania dos Estados para tributar. Cf. XAVIER, Alberto (1993) – *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina, p.22.

<sup>7</sup> NABAIS, Casalta, (2000), *O princípio do Estado Fiscal*, in Estudos Jurídicos e Económicos em Homenagem ao Prof. João Lumbrals, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Coimbra: Coimbra Editora.

laborais que mantêm com os seus trabalhadores e prestadores de serviços à nova realidade.

Assim, de braço dado com a desmaterialização da economia e com as consequências trazidas pelo digital, não se vislumbrava razoável, face às necessidades atuais de algumas empresas, manter-se o mesmo *modus operandi* dos seus colaboradores.

É nesta senda que nasce o conceito de nómada digital, o profissional dos tempos modernos. Trata-se, portanto, de qualquer empresário, profissional, ou outro trabalhador, que esteja colocado em posição que lhe permita realizar as suas tarefas laborais, a partir de qualquer lugar, de modo remoto, recorrendo, para tal, à indispensável tecnologia.

Assinalam-se profissionais das mais distintas áreas e posições (desde *marketers* a empreendedores no mundo das *startups*), que tornaram esta realidade numa tendência paulatina, atraídos pelo incremento de autonomia, mobilidade e, sobretudo, de flexibilidade.

Os adeptos do nomadismo digital podem ser divididos em três grandes grupos: os *freelancers*, que trabalham para clientes, os empreendedores, criadores de produtos e serviços rentáveis, e, por fim, os trabalhadores remotos, que são funcionários normais, trabalhadores dependentes, mas com um género de trabalho que pode ser realizado de qualquer lugar.

A nossa reflexão centrar-se-á, essencialmente, nos trabalhadores dependentes.

Inferimos que o nomadismo digital não se encontra regulamentado em disposição legal específica, tão-pouco o seu entendimento é pacífico, na ótica dos diversos Estados. Haverá, então, que fixar, casuisticamente, em contrato de trabalho ou em acordo posterior, as regras a observar no âmbito dessa relação, razão pela qual é este um tema controvertido<sup>8</sup>.

---

<sup>8</sup> Cf. Convenção 80/934/CEE, sobre a lei aplicável às obrigações contratuais, aberta a assinatura em Roma, em 19 de junho de 1980, e Convenção 92/529/CEE, relativa à adesão do Reino de Espanha e da República Portuguesa à Convenção sobre a lei aplicável às obrigações contratuais, aberta a assinatura em Roma em 19 de junho de 1980.

#### **4.1. Em Portugal**

No que a Portugal respeita, para além dos tradicionais fatores de diferenciação relacionados, genericamente, com a qualidade de vida, o critério fiscal vem motivando também este movimento.

No âmbito da tributação destes trabalhadores remotos, existe, no ordenamento jurídico português, o aliciante regime tributário dos RNH, que lhes permite pagar uma taxa de IRS substancialmente mais reduzida, ao invés de enquadrar os seus rendimentos do trabalho nas taxas progressivas do referido imposto, que podem ir até aos 48%.

A definição de atividades de elevado valor acrescentado assume, nesta senda, elevada relevância, na medida em que para haver lugar à aplicação do regime dos RNH teremos de nos furtar deste conceito, seja na perspetiva da tributação a uma taxa de 20% dos rendimentos das categorias A e B de fonte nacional (Art.º 72, n.º 10 do CIRS), seja a título de aplicação do método de isenção aos rendimentos da categoria B de fonte estrangeira (Art.º 81, n.º 5 do CIRS).

Posto isto, uma nova tabela de atividades de levado valor acrescentado foi introduzida pela Portaria n.º 230/2019, sendo que a proposta do OE para 2021 incluía já um programa simples para os nómadas digitais em território nacional.

Desta feita, o Governo propunha alargar o âmbito de incidência subjetiva do regime dos RNH, pela inclusão de mais atividades profissionais.

#### **4.2. Tributação de um Nómada Digital**

##### **i. Residência Fiscal**

Como temos vindo a discorrer, o rendimento auferido por um nómada digital é fruto da atividade que este exerce, enquanto tem a possibilidade de viajar por diversos territórios.

Por sua vez, a destrição entre sujeitos residentes e não residentes é basilar para a definição da extensão das respetivas obrigações fiscais, em certo ordenamento jurídico<sup>9</sup>.

Surge uma problemática associada à residência fiscal destes trabalhadores e, por conseguinte, à determinação do Estado que tem competência para os tributar.

---

<sup>9</sup> Cf. XAVIER Alberto (1993) – *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina, p. 243.

Se, tradicionalmente, os usuais elementos de conexão usados para estabelecer a residência respondiam às necessidades de fundamentação da competência para tributação dos Estados, atualmente, face aos circunstancialismos do digital, o mesmo já não se verifica.

Falamos no princípio da residência e da fonte<sup>10</sup>. Enquanto que pelo primeiro se prevê que um Estado possa tributar a renda obtida pelos seus residentes, associando-se, inevitavelmente, ao princípio da tributação universal<sup>11</sup> e abrindo o precedente para que este direito a tributar abranja todos os rendimentos auferidos pelo sujeito passivo, independente da sua origem se fixar em território estrangeiro, pelo segundo concede-se o direito a tributar ao Estado onde foram gerados certos rendimentos.

O ordenamento jurídico português adotou o sistema de tributação com base na residência, existindo, todavia, situações em que são tributados rendimentos com fundamento na sua origem - assim, tendo sido auferidos em território nacional, dá-se cumprimento ao princípio da fonte.

Neste sentido, a residência assume no Direito Fiscal e, em particular, na tributação do rendimento, uma especial importância. Desde logo, a residência é o critério adotado para estabelecer o âmbito de aplicação do IRS, sendo os residentes sujeitos a um princípio de tributação de base mundial por contraposição com os não residentes, que apenas são sujeitos a tributação relativamente aos rendimentos obtidos em Portugal (cf. Art.º 15 do CIRS).

O conceito de residência fiscal para as pessoas singulares encontra a sua previsão no Art.º 16 do CIRS, estabelecendo-se no seu n.º 1 que *“São residentes em território português as pessoas que, no ano a que respeitam os rendimentos:*

*a) Hajam nele permanecido mais de 183 dias<sup>12</sup>, seguidos ou interpolados, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa;*

---

<sup>10</sup> Cf. XAVIER, Alberto (1993) – *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina, pp. 12-18.

<sup>11</sup> Os Estados têm o poder de tributar as pessoas coletivas com domicílio nesses territórios, pelos lucros auferidos, numa base ilimitada, isto é, sem reservas aos realizados no estrangeiro.

<sup>12</sup> Para o efeito, considerar-se qualquer dia, completo ou parcial, que inclua dormida – Cf. Art.º 16, n.º 2 CIRS.

b) *Tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período referido na al. anterior, de habitação em condições que façam supor intenção atual de a manter e ocupar como residência habitual;*

c) *Em 31 de dezembro, sejam tripulantes de navios ou aeronaves, desde que aqueles estejam ao serviço de entidades com residência, sede ou direção efetiva nesse território;*

d) *Desempenhem no estrangeiro funções ou comissões de carácter público, ao serviço do Estado Português.”<sup>13</sup>*

Se o critério previsto na al. a) do n.º 1 do Art.º 16 do CIRS se cinge à presença física (*corpus*), em Portugal, já a al. b), exigindo uma ligação física menos qualificada, uma permanência inferior, impõe uma análise casuística que permita, ainda assim, assegurar que existe uma conexão efetiva relevante com o território português, uma vez que o poder de tributar se baseia na soberania do Estado<sup>1415</sup>. Esta conexão tem-se por verificada através de um elemento subjetivo mediato, a intenção de ser residente (*animus*), que deve ser analisado numa perspetiva objetiva, isto é, através de elementos imediatos que permitam a reconstrução da vontade do indivíduo a partir dos indícios por si revelados<sup>1617</sup>.

Fácil será de perceber a insegurança jurídica instalada, uma vez que, perante a pluralidade de normas, muitas das vezes em concurso, existe a possibilidade de um nómada digital se ver inserido num cenário de “dupla tributação económica”<sup>18</sup>, vendo os seus rendimentos

---

<sup>13</sup> AMORIM, José de Campos e Valter Nuno Dias MENDES (2015) – “O Regime Fiscal do Residente Não Habitual (RNH) em Portugal e a Sua Comparação com Outros Países”, in *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal* – Ano 8, Número 3, Almedina: Coimbra, pp. 114 e 115.

<sup>14</sup> E esta tem duas vertentes: a pessoal, relacionada com a nacionalidade, e a territorial, assente no território.

<sup>15</sup> Cf. NABAIS, Casalta e Suzana SILVA (2011) – *Da Sustentabilidade do Estado Fiscal*. Coimbra: Almedina.

<sup>16</sup> Cf. Decisão arbitral sobre o Processo n.º 846/2021-T do CAAD, Processo n.º 457/202-T do CAAD e Processo n.º 332/2022-T do CAAD.

<sup>17</sup> Cf. FAUSTINO, Manuel (2009) - *Os residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português*, In *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424. pp. 124-125 e Acórdão do STA de 02/24/2011, proferido no processo n.º 876/10.

<sup>18</sup> A dupla tributação ocorre quando existe concurso de normas, ou seja, quando duas ou mais normas tributárias divergentes incidem sobre a mesma situação tributária o que dará origem, consequentemente, a duas ou mais obrigações de impostos idênticos ou semelhantes (Xavier, 2007). Existem casos de sucessiva tributação dos rendimentos (Nabais, 2004), que tanto pode ser na esfera jurídica do mesmo sujeito passivo (dupla tributação jurídica) ou na esfera jurídica de sujeitos passivos distintos (dupla tributação económica).

serem tributados, em simultâneo, em dois ordenamentos jurídicos distintos<sup>19</sup>. Por outro, não se olvide a possibilidade um sujeito passivo cair numa realidade de “dupla não tributação”, na hipótese de não ser considerado residente em nenhum país<sup>20</sup> e não se registar obtenção de rendimentos em territórios que se rejam pela aplicação do princípio da fonte.

Tendo em vista a mitigação de problemas relacionados com concurso de normas, os Estados celebraram CDT e, na eventualidade de existir conexão com várias ordens jurídicas, em via de regra, tem primazia para exercer o seu direito de tributar o Estado da residência do sujeito passivo. Todavia, a princípio, os critérios de desempate de residência fiscal previstos nas CDT devem ser capazes de inocular conflitos de residência, sejam estes positivos ou negativos.

Como recorda Rui Duarte Morais, “*A definição de residente é feita, unilateralmente, pela lei de cada Estado. As convenções internacionais sobre dupla tributação aceitam tal competência (reenviam para a lei interna dos Estados contratantes a definição de residente), limitando-se a estabelecer regras de “desempate” que permitem qualificar um contribuinte como residente em (apenas) um dos Estados contratantes quando ambos (por força das divergências entre as respetivas leis) o considerem como tal*”<sup>21</sup>.

## ii. Tributação dos Nómadas Digitais

Aqui chegados, atenta a mobilidade em que se sustenta o estilo de vida retratado, deparamo-nos com a impossibilidade de se declarar a residência de um nómada digital com base na sua presença física. No momento de definir qual a residência de um nómada digital, não encontramos acolhimento, por forças das circunstâncias, nos atuais conceitos de residência fiscal, escapando-se-lhes, nomeadamente, por falta de nexos temporal. Esta

---

<sup>19</sup> Resultando numa “colisão de sistemas fiscais”. Cf. XAVIER Alberto (1993) – *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina, p. 37.

<sup>20</sup> Ou, em alternativa, podemos estar, simplesmente, perante a hipótese em que o nómada é considerado residente em certo país, que o tributaria pelos rendimentos aí auferidos, no entanto este sujeito apenas obtém rendimentos de fonte transfronteiriça, gerados num Estado que não recorre ao princípio da origem para fundamentar o seu direito a tributação. Também neste caso estaremos perante uma “dupla não tributação” de rendimentos.

<sup>21</sup> Na decisão arbitral do CAAD, referente ao processo n.º 155/2022-T, de 11 de outubro de 2022.

condição temporal de que falamos, para além de dificilmente controlável, pode nunca vir a ser preenchida. Importa, portanto, neste âmbito, refletir sobre critérios alternativos.

Como já sabemos, por norma, os nómadas digitais são profissionais que exercem atividades de elevado valor acrescentado, de natureza científica, artística ou técnica, tendo, pois, elevado grau de qualificação e formação<sup>22</sup>.

Todavia, será de ressaltar que as medidas adotadas pelos diversos Estados não foram até ver, alvo de análise e escrutínio por parte da OCDE ou da UE, ou de qualquer outra organização internacional<sup>23</sup>, carecendo, por isso, de uma revisita profunda e detalhada.

No que ao nosso país diz respeito, não podemos subestimar o importante papel que o regime dos RNH tem desempenhado no aliciamento destes profissionais.

Porém, considerando o panorama nacional, pareciam não existir medidas fiscais, cuja *ratio* se prendesse, especificamente, com a atração de nómadas digitais para o nosso país, pese embora pudéssemos indicar que o regime dos RNH tem sido largamente aproveitado pelos mesmos.

## 5. Regime dos RNH

### 5.1. Evolução

Remonta a 23 de setembro de 2009 o momento em que é introduzido o regime dos RNH, no ordenamento jurídico português. Por publicação do DL n.º 249/2009, este regime de privilégio, incidente sobre o rendimento, pretendia atrair para território nacional profissionais com qualificação e formação direcionada para atividades de elevado valor acrescentado, nomeadamente, de índole científica, artística ou técnica<sup>24</sup>.

---

<sup>22</sup> As atividades estão agora definidas na Portaria 230/2019, de 23 de julho, sendo que anteriormente estavam elencadas na Portaria 12/2010, de 7 de janeiro.

<sup>23</sup> Nesta senda, a única exceção que merece nota é a das *Citizenship by Investment program*, que foram alvo de análise pela Comissão Europeia, apesar do seu objeto inicial não ser afeto sequer aos nómadas digitais. Tendo sido lavrado um relatório, observaram-se os quadros legais ao nível do investimento em troca de cidadania e de residência, existentes da UE.

<sup>24</sup> FERREIRA, R. F. & Gonçalves, M. R. (2012) – *A Simplificação do Regime dos Residentes Não Habituais. Informação Fiscal*, n.º 23. RFF Advogados.

Atravessava Portugal um momento de crise económica, pelo que a máxima do legislador, à época, era a captação de investimento e de riqueza para o país.

Já aquando da aprovação da LOE para 2012, introduziram-se inovações respeitantes a retenções na fonte no domínio da aplicação do referido regime no CIRS e operaram, também, alterações ao DL n.º 42/91 (entretanto incorporado no CIRS, aquando da reforma do IRS de 2015, por força da Lei n.º 82-E/2014).

## **5.2. Na atualidade**

Nos dias de hoje, poderão gozar do regime dos RNH<sup>25</sup> aqueles sujeitos passivos que, não tendo sido residentes em Portugal, num lapso temporal de 5 anos anteriores, se tenham tornado residentes fiscais, em obediência aos quesitos previstos no Art.º 16, n.º 1 e 2 do CIRS, no ano relativamente ao qual pretenda dar início ao gozo deste privilégio.

Assim, independentemente da nacionalidade do cidadão que requer a sua aplicação, beneficia do referido regime tributário por dez períodos fiscais, em relação aos rendimentos líquidos das categorias A e B auferidos em atividades de elevado valor acrescentado<sup>26</sup>, com carácter científico, artístico ou técnico, em território nacional, sendo os mesmos tributados à taxa de retenção na fonte de 20%<sup>27</sup>, se não for exercida a opção pelo englobamento permitida ao abrigo do n.º 8 do Art.º 72 do CIRS.

Na eventualidade, porém, de não gozar deste direito, em um ou mais dos referidos dez anos, pode retomar o seu gozo no ano em que se volte a considerar residente e pelo período remanescente, segundo o n.º 13 do Art.º 16 do CIRS<sup>28</sup>.

No que respeita aos rendimentos da categoria A, auferidos no estrangeiro e da categoria B, quando auferidos no âmbito das atividades já mencionadas, e das categorias E, F, G e

---

<sup>25</sup> Depois de se inscrever como residente em Portugal, o sujeito passivo deve solicitar, no Portal das Finanças, a sua inscrição como RNH, tendo para tal até ao dia 31 de março do ano seguinte inclusive. A alteração do estatuto deve ser comunicada à AT, no prazo de 60 dias, em harmonia com o n.º 5 do Art.º 19 da LGT.

<sup>26</sup> As atividades de elevado acrescentado, a que alude o Regime, referem-se essencialmente às atividades previstas no Art.º 151 do CIRS. Foi, no entanto, publicada a Portaria 12/2010, de 7 de janeiro, com mais especificidades sobre os critérios relativos às mesmas.

<sup>27</sup> Cf. O n.º 1 do Art.º 24 do DL 249/2009, de 23 de setembro.

<sup>28</sup> A Lei n.º 82-E/2014, de 31 de dezembro manteve o princípio da improrrogabilidade e a garantia do gozo do estatuto do RNH, pelo prazo de 10 anos, seguidos ou interpolados, confirmando a posição já assumida pela Lei n.º 20/2012, de 14 de maio.

H, o benefício deste regime consubstancia-se na aplicação do método da isenção, verificados os respetivos pressupostos, tendo em vista evitar a dupla tributação jurídica internacional – Art.º 81 n.º 4,5,6 CIRS.

Assim, numa lógica de isenção com progressividade, é imposto o englobamento dos rendimentos isentos para determinação da taxa a aplicar à restante renda, com exceção, nomeadamente, de rendimentos tributados a taxas especiais, como sucede com os rendimentos de mais-valias mobiliárias, de capitais (quando não seja aplicável a retenção na fonte a taxa liberatória), prediais e, claro está, com os rendimentos das categorias A e B resultantes de atividades de elevado valor acrescentado, segundo o n.º 9 do Art.º 81º do CIRS.

Os titulares dos rendimentos isentos, segundo o disposto nos números 4, 5 e 6, podem optar, ainda assim, pela aplicação do método do crédito de imposto do Art.º 81, n.º 1, sendo, neste caso, os rendimentos obrigatoriamente englobados, para efeitos da sua tributação, com exceção dos previstos nas alíneas c) a e) do n.º 1 e nos n.ºs 3 e 6 do Art.º 72.

Na perspetiva dos Estados de origem dos rendimentos retratados, não haverá, obviamente, lugar a tributação destes últimos, numa ótica de eliminação da dupla tributação internacional.

Por último, no que concerne aos ganhos auferidos em Portugal, enquadráveis nas categorias A e B, não qualificáveis como de atividades de elevado valor acrescentado, e ainda aos de outras categorias, proceder-se-á ao englobamento dos mesmos, seguindo as regras gerais de tributação.

Numa ótica do nomadismo digital, entendemos serem enquadráveis no regime explanado aqueles profissionais que, cumprindo as demais condições previstas por lei, exerçam uma atividade profissional de levado valor acrescentado.

### **5.3. Nova Tabela de Atividades de Elevado Valor Acrescentado**

A Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro surgiu como ponto de partida para a implementação deste privilégio, na medida em que catalogava as profissões tipificadas de acordo com os CAE vigentes.

A definição de atividades de elevado valor acrescentado assume, nesta senda, elevada relevância, na medida em que para haver lugar à aplicação do Regime dos RNH teremos de nos furtar deste conceito, seja na perspetiva da tributação a uma taxa de 20% dos rendimentos das categorias A e B de fonte nacional, seja a título de aplicação do método de isenção aos rendimentos da categoria B de fonte estrangeira.

Mais recentemente, uma nova tabela de atividades de levado valor acrescentado foi introduzida pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho, com entrada em vigor a 1 de janeiro de 2020, pretendendo, volvida cerca de uma década, colmatar lacunas do diploma anterior, optando-se pela definição com maior detalhe das profissões elencadas.

Registou-se um alargamento do âmbito da sujeição ao regime dos RNH, através da inserção de profissões que, até então, não eram deste parte integrante, numa tentativa de dar resposta às necessidades de vários setores, que apresentavam dificuldades na contratação de trabalhadores com certas competências e qualificações, nomeadamente de carácter técnico.

#### **5.4. A problemática associada ao Regime Português**

Importa começar por dizer que as convenções assinadas entre Portugal e os restantes países, com base, sobretudo, na CMOCDE, têm, como finalidade, regular o poder de tributação nas relações bilaterais. Quer isto dizer que, de um modo sintético, estes documentos fazem uma destrição do poder de tributação entre os Estados contratantes<sup>29</sup>, por forma a mitigar eventuais situações de dupla tributação económica.

É especialmente neste espetro que surge a dita problemática, uma vez que a larga maioria dos países que outorgaram, outrora, as CDT com Portugal não previam a criação de um regime como o dos RNH.

---

<sup>29</sup> “Tie breaker rules”. Cf. XAVIER Alberto (1993) – *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina, p. 251.

## 5.5. A Competição Fiscal entre os Estados

Vários foram os países que, impulsionados pelo contexto pandémico, anunciaram a criação de vistos para nómadas digitais, tendo em vista, essencialmente, compensar as perdas elevadas de receita sentidas globalmente.

Nos dias de hoje, muitas outras nações se juntaram à tendência, inclusive Portugal, numa evidente tentativa de incentivar a procura pelo nosso país, tornando-o destino de mais trabalho qualificado e investimento.

A maior vantagem do nomadismo digital, na perspetiva do Estado acolhedor, prende-se, nesta senda, com a criação de riqueza por estes trabalhadores remotos, que consomem localmente, mas cujo negócio é internacional, não entrando, portanto, em competição com eventuais economias locais.

Assim, pese embora a inclinação crescente para atrair trabalhadores remotos se tenha registado, primeiramente, em países que viviam de receita turística, hoje esta é uma tendência alargada a todo o mundo.

Desde 2020, têm vindo a lançar-se, então, vistos especificamente para estes trabalhadores remotos, permitindo-lhes trabalhar nesses territórios, por lapsos temporais que habitualmente se estendem até um ano.

Assumindo agora uma perspetiva global, podemos afirmar que os países situados no Mar das Caraíbas abriram este precedente, tendo sido os primeiros a emitir vistos para nómadas digitais<sup>30</sup>, seguidos pelas Ilhas Cayman<sup>31</sup>, pela Anguilla<sup>32</sup> e a Costa Rica<sup>33</sup>.

Também no Dubai se tornou possível, em 2020, trabalhar remotamente durante um ano<sup>34</sup>.

Em agosto do mesmo ano, a Geórgia lançou um programa neste sentido<sup>35</sup>, dependente do preenchimento de condições mais rígidas, que passavam por auferir, mensalmente, uma

---

<sup>30</sup> O programa *Barbados Welcome Stamp*, surgido em julho de 2020, seguindo-se o *Work from Bermudas*, anunciado pelas Bermudas.

<sup>31</sup> Com o *Global Citizen Concierge Program*.

<sup>32</sup> Que criou o *Work from Anguilla*.

<sup>33</sup> Denominado, por sua vez, *Law to attract international workers and remote services providers*.

<sup>34</sup> Com a instalação de um programa: *Work remotely from Dubai*.

<sup>35</sup> *Remotely from Georgia*.

remuneração superior a dois mil dólares, pela demonstração de ter capacidade financeira para suportar os seus encargos fiscais e um seguro de saúde, durante a sua estadia.

Também a Estónia, em 2014, criou o *e-residency*, fornecendo ao sujeito passivo uma identidade digital, para gozar dos mesmos direitos administrativos que os estónios, mas foi em 2020 que introduziu o visto para nómadas digitais, permitindo-lhes permanecer temporariamente na Estónia.

## **5.6. Lei n.º 18/2022, de 25 de agosto**

Se, anteriormente à revisão de que foi alvo a Lei dos Estrangeiros, a solução adotada passava pelo subsunção de requerimento para atribuição de Visto D, ao abrigo do Art.º 58, n.º 3 da Lei 23/2007, atualmente, é possível optar-se pelo visto para nómadas digitais. Com entrada a 30 de outubro de 2022, a lei portuguesa veio prever a criação de vistos de residência para o exercício de atividade profissional, prestada em território nacional, de forma remota.

Assim, pelas alterações introduzidas através da Lei n.º 18/2022, de 25 de agosto, passou a prever-se o visto de estada temporária, de acordo com o preceituado no Art.º 54., n.º 1, al. i) da Lei 23/2007, e o visto de residência, disposto no Art.º 61.º-B da Lei 23/2007.

Enquanto que o primeiro se reconduz às situações em que se pretende a obtenção de permissão para a entrada e estada em território nacional, por um período inferior a um ano, para o exercício de atividade profissional subordinada ou independente, prestada de forma remota, por pessoa singular ou coletiva com domicílio ou sede fora do território nacional, o segundo é concedido a trabalhadores subordinados e profissionais independentes, tendo em vista o exercício de atividade profissional prestada, de modo também remoto, por pessoas singulares ou coletivas com domicílio ou sede fora do território nacional, devendo ser demonstrado o vínculo laboral ou a prestação de serviços, consoante o caso.

Nos casos de trabalho subordinado, o pedido para visto deve ser acompanhado de documentos que atestem a residência fiscal, assim como os rendimentos mensais médios, referentes aos últimos três meses, de valor mínimo equivalente a quatro remunerações mínimas mensais garantidas (€3,040.00) e, ainda, por um contrato de trabalho, uma

promessa de contrato de trabalho ou uma declaração de empregador a comprovar o vínculo laboral.

Já em caso de atividade independente, ao pedido devem juntar-se documentos que comprovem a residência fiscal e a obtenção de rendimentos mensais, nos últimos três meses, de valor mínimo equivalente a quatro remunerações mínimas mensais garantidas, mediante apresentação de contrato de sociedade, contrato de prestação de serviços ou proposta de contrato de prestação de serviços ou, por fim, através de documento demonstrativo de serviços prestados a uma ou mais entidades.

Com a atualização a que foi sujeito o diploma legal, registou-se um afunilar do espectro de profissionais que se pretendia atingir, através do estabelecimento de dois requisitos adicionais. Um primeiro, que concerne com a exigência de documento a atestar a residência fiscal do requerente, e um segundo, que se prende com a prestação de prova de aferimento de rendimentos médios mensais, nos últimos três meses, de, no mínimo, €2,820, em 2022, €3,040, em 2030, sendo, portanto, óbvia a pretensão política de aliciar profissionais com rendimentos bastante acima da média de rendimentos mensais brutos dos portugueses.

Cumprе, ainda, referir uma outra vicissitude que consiste no facto de um trabalhador ou prestador de serviços altamente qualificado que trabalhe para uma empresa sediada em Portugal somente ter de provar que auferе, mensalmente, €1,400, para obter o visto de residência em Portugal, enquanto que um trabalhador remoto, como supramencionado, vê pender sobre si a obrigatoriedade de demonstrar auferir mais do dobro. É, no mínimo, incompreensível tal exigência, segundo o nosso entendimento.

Numa perspetiva de comparabilidade com países vizinhos, é notório que alguns oferecerem condições menos rígidas, sendo, por isso, mais apelativos. É este o caso de países como a Itália, Hungria, Malta, entre outros, que preveem um regime legal para estes trabalhadores.

Ora, se o objetivo passava por atrair mais nómadas digitais para território nacional, talvez se mostrasse astuto tomar em consideração o panorama europeu, atendendo àquilo que é disponibilizado por outros Estados. O conteúdo do diploma legal, na parte que ora merece a nossa apreciação pode, de facto, conduzir a que haja uma desmotivação por parte dos nómadas digitais que ponderam deslocar-se para Portugal, conduzindo a que considerem outras hipóteses.

## 6. Conceito de Estabelecimento Estável

### 6.1. EE em sede IRC

Na medida em que o tema do EE, em geral, surge da necessidade de criar um modelo de tributação eficaz para os sujeitos passivos não residentes, tidos como entidades sem sede ou direção efetiva em território nacional, de acordo com o preceituado no n.º 3 do Art.º 2 do CIRC, *a contrario*, revela-se importante contextualizá-lo, no âmbito desta temática<sup>36</sup>.

Preliminarmente, deve dizer-se que o enquadramento fiscal das entidades não residentes em território nacional depende em larga medida da circunstância de as mesmas deterem ou não um estabelecimento em território português.

Numa perspetiva do rendimento das pessoas coletivas, uma vez tratando-se de entidades não residentes sem EE, estas são abrangidas pelo princípio da fonte, consagrado no n.º 2 do Art.º 5 do CIRC, sendo sujeitos passivos de imposto quanto aos rendimentos auferidos em Portugal<sup>37</sup>, atendendo aos diversos elementos de conexão estabelecidos no n.º 3 do Art.º 4 do mesmo diploma e excetuando o estabelecido no seu n.º 4.

Em antagonismo, atentamos, de seguida, às contingências de tributação de sujeitos passivos não residentes em território nacional, que possuam, no entanto, EE para efeitos de IRC.

Nestes casos, equiparam-se os EE às entidades residentes, que exercem, a título principal, atividades económicas de cariz comercial, industrial ou agrícola, optando-se por tributar apenas o rendimento passível de ser imputado ao EE situado em território nacional, ou seja, aquele que, em via de regra, terá sido auferido com a sua intervenção ou por seu intermédio. O mesmo será dizer que a referida equiparação não permite que se proceda a uma tributação segundo o princípio da universalidade<sup>38</sup>, mas sim de acordo com o

---

<sup>36</sup> Ademais, a conceitualização de EE é um dos pilares basilares que sustenta o direito internacional tributário. Cf. WALKER, António Garrigues (1973) – *Regimen Fiscal de las Inversiones Directas (Establecimientos Permanentes)*, In XX Semana de Estudios de Derecho Financiero, 444. Madrid.

<sup>37</sup> Obrigação de imposto é de natureza real e não pessoal.

<sup>38</sup> Isto é, a tributação assente num “World-wide-income”, sem consideração pela origem do rendimento, constituindo uma obrigação tributária ilimitada. Cf. XAVIER Alberto (1993) – *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina, pp. 201 e 203.

princípio do rendimento-acrécimo, pese embora saibamos que, em razão do princípio da atração do EE do n.º 3 do Art.º 4 CIRC, podem verificar-se alguns desvios a esta norma.

Neste sentido, sufraga também a CMOCDE, designadamente no seu n.º 2 do Art.º 7, que um EE deve ser fiscalmente enquadrado como uma empresa emancipada face à sua matriz, impondo que, perante a circunstância de uma empresa estabelecida em determinado Estado exercer a sua atividade num outro Estado por via de EE aí sito, sejam a este último imputados os mesmos rendimentos que este obteria, nomeadamente pelas ações internas com outras partes da empresa, como se fosse uma empresa verdadeiramente distinta e autónoma que levasse a cabo atividades similares ou coincidentes, tendo em consideração as funções exercidas, os ativos utilizados e os riscos assumidos pela empresa mediante a criação de EE<sup>39</sup>.

Esta aproximação a empresas, vincula os EE ao cumprimento de obrigações contabilísticas, declarativas e de pagamento de imposto, como se se tratasse verdadeiramente de um residente, o que é demonstrativo da personalidade tributária que o caracteriza. Assim, o EE encontra-se abrangido pela generalidade das obrigações tributárias, em virtude de constituir um verdadeiro e emancipado sujeito passivo de IRC<sup>40</sup>.

Todavia, um EE não possui personalidade jurídica<sup>41</sup>, *per si*, dado que, no fundo, se reduz a consubstanciar um resquício de uma determinada sociedade matriz, subjugado a direito estrangeiro.

Facilmente será, então, de aferir a relevância do conceito de EE para efeitos de tributação de não residentes, mostrando-se, nesta senda, essencial para efeitos de determinar o direito de um Estado de tributar os rendimentos de uma empresa sediada noutro Estado.

Como aprofundaremos adiante, a relevância desta conceitualização e, sobretudo, do renovado sentido de que foi revestido recentemente, prender-se-á, essencialmente, com a possibilidade de um nómada digital, enquanto trabalhador dependente de uma empresa

---

<sup>39</sup> Cf. XAVIER Alberto (1993) – *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina, pp. 276 e 277.

<sup>40</sup> Por conseguinte, normaliza-se a aplicação aos sujeitos passivos não residentes com EE do regime legal previsto para determinação do rendimento tributável dos residentes, em conformidade com o preceituado no n.º 1 do Art.º 5 CIRC.

<sup>41</sup> Cf. XAVIER Alberto (1993) – *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina, pp. 277, 280.

não residente, constituir um verdadeiro EE no país onde opera, se preenchidas determinadas contingências legais.

## 6.2. Obsolescência no tradicional conceito de EE

Se até então, se justificava uma noção de EE baseada numa definição de instalação fixa e permanente em determinado território, tendo em vista o desenvolvimento de uma atividade empresarial, para efeitos da determinação da legitimidade tributária dos Estados, nos tempos que correm, pelo contrário, entendemos ser irrazoável, causando consequências, como a deterioração das bases tributáveis dos Estados.

Para além de desatualizada, esta visão do sistema fiscal abria espaço para práticas de planeamento fiscal, do mais lícito ao mais agressivo.

Como sabemos, o tradicional conceito de EE surgiu numa realidade pré-digital, quando se pretendia unicamente estabelecer critérios mínimos para determinar a presença económica significativa de determinada entidade, numa dada jurisdição<sup>42</sup>.

Hodiernamente, à definição encontrada no Art.º 5 da CMOCDE, acrescem relevantes alterações introduzidas em 2017 e, posteriormente, em 2021, alinhadas com as medidas adotadas no âmbito do plano BEPS<sup>43</sup>.

Assim, sem que a presença física seja um quesito essencial para o exercício de uma qualquer atividade, ainda menos quando esta atividade se relacione com o fornecimento de serviços digitais, impunha-se que se procedesse a atualizações algo profundas do sistema fiscal, até então pouco modificado, capacitando-o para responder às necessidades da realidade atual.

Urgia, portanto, que se indagasse a propósito da criação de alternativas ao modelo de tributação apoiado numa conceção de presença física e económica significativa.

---

<sup>42</sup> GIANNI, M. (2014) - *The OECD's Flawed And Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishment*, L .1. Nashville: Vand. J. Ent. & Tech. p.17.

<sup>43</sup> Em harmonia com o Relatório da Ação 7 do BEPS em 2015 – OECD, “*Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status, Action 7 – 2015 Final Report*”, OECD / G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris, 2015.

De modo a determinar a existência de um EE numa certa jurisdição, tem de se proceder à realização de determinados testes, tendo em vista aferir da existência de um elemento de conexão, mediante uma análise fáctica e casuística<sup>44</sup>.

Falamos, portanto, de quatro testes que devem ser experimentados, hierarquicamente, segundo a ordem em que são dispostos de seguida<sup>45</sup>: (i) Instalação Física; (ii) Projeto; (iii) Agência; (iv) Serviços<sup>46</sup>.

### **6.3. Alterações operadas pela Lei do OE de 2021**

No âmbito das alterações introduzidas à CMOCDE, surgiu a pretensão de assentar a atração de residência fiscal num critério coadunado com as exigências da realidade atual, capaz de abranger as atividades desenvolvidas de modo desmaterializado, como o que se consubstancia com a presença digital significativa no mercado.

A LOE de 2021 veio expandir o conceito de EE pessoal<sup>47</sup>, sendo de considerar que, atualmente, existe EE sempre que uma pessoa, que não atue enquanto agente independente, mantenha em território nacional um depósito de bens ou mercadorias para entrega desses bens ou mercadorias em nome da empresa, ainda que não celebre contratos relativos a esses bens ou mercadorias, com carácter de habitualidade, ou ainda que não intervenha na sua celebração.

De novo no sentido de alargamento da mesma conceção, procurou-se abranger prestações de serviços, assim como tornar atividades preparatórias e/ou auxiliares em atividades dotadas de estabilidade e coerência suficiente, de um ponto de vista empresarial, pretendendo-se, sobretudo, abranger a economia digital.

---

<sup>44</sup> Cf. DOURADO, Ana Paula (2017) - *Governança Fiscal Global*. Coimbra: Almedina. pp. 83 e 84.

<sup>45</sup> De acordo com o comentário do parágrafo 100 ao Art.º 5 da CMOCDE.

<sup>46</sup> XAVIER Alberto (1993) – *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina, pp. 260-276.

<sup>47</sup> Constituído por representantes dependentes. Cf. XAVIER Alberto (1993) – *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina, pp. 286 e 288.

Ainda no âmbito da ampliação conceitual, passaram a conceber-se como EE as instalações, plataformas ou navios<sup>48</sup> utilizados na prospeção de recursos naturais, cuja duração de atividade exceda os 90 dias<sup>49</sup>.

Tendo sido os Art.º 3 e 5 do CIRC cabalmente modificados com a entrada em vigor da LOE de 2021, importa que nos dediquemos à sua análise.

#### **6.4. Art.º 3**

No que diz respeito, primeiramente, ao conteúdo do Art.º 3º, que institui na al. c) do seu n.º 1 o princípio da atração<sup>50</sup>, deve dizer-se que a sua redação era ainda a originária (1988).

Com a introdução da al. a), o escopo da norma legal passa a relacionar-se precisamente com atrair ao EE sito em Portugal, através do qual são exercidas certas atividades geradoras de lucro, essas mesmas atividades (mesmo que exercidas sem intervenção do tal EE) e respetivos rendimentos.

Considerando a difícil distinção entre renda obtida em território português em virtude de intervenção de EE e renda auferida independentemente da mesma, optou-se por entender que o rendimento tributável se constitui pelos rendimentos auferidos por intermédio do EE e, ainda, pelos demais rendimentos obtidos em razão do exercício de atividades semelhantes<sup>51</sup> às levadas a cabo pelo EE, em território nacional pelo não residente titular do EE<sup>52</sup>.

---

<sup>48</sup> Em substituição dos precedentes barcos de perfuração.

<sup>49</sup> Derrogando-se, por fim, os seis meses, anteriormente fixados.

<sup>50</sup> Na eventualidade de existir CDT celebrada com o Estado de residência do titular do EE, não estando prevista disposição sobre este conteúdo, uma vez que se trata de lei superior, deve fazer-se um escrutínio casuístico, tendo em vista evitar que a ampliação da lei interna entre em confronto com o disposto em diploma convencional. Partimos do pressuposto que, não se verificando a mais pequena intervenção do EE (direta ou indiretamente) em determinadas operações, complicado será sustentar a pretensão de tributar o rendimento daí proveniente, por aplicação do aditamento à disposição legal.

<sup>51</sup> Se estivermos perante atividades não passíveis de se assemelhar às exercidas pelo EE, os rendimentos que origem serão tributados na esfera da entidade titular do EE, sendo-lhes concedido o enquadramento fiscal que geralmente se dá aos não residentes sem EE, em conformidade com o disposto na al. d) do n.º 3 do Art.º 3 CIRC.

<sup>52</sup> Assim, pode dizer-se que estamos perante uma norma de índole anti abuso.

## 6.5. Art.º 5

Já no que diz respeito à redação do Art.º 5 do CIRC<sup>53</sup>, em linha com a CMOCDE e todas as CDT celebradas por Portugal com diversos Estados, estabelece-se a definição genérica de EE.

Ora, por força da inalterada letra da lei consagrada no seu n.º 1, considera-se EE qualquer instalação fixa, através da qual seja exercida uma atividade de natureza comercial, industrial ou agrícola<sup>54</sup>.

Pelo disposto, afigura-se possível determinar os critérios delimitativos da conceitualização a que se procede do *situs distinto*, sendo suscetíveis de compreensão na designação de EE qualquer local de direção, escritório, fábrica, oficina, tal como minas, poços de petróleo ou gás, pedreiras, ou, ainda, qualquer outro local de extração de recursos naturais situados em território português, desde que se verificadas as condições que de seguida explanamos<sup>55</sup>. Assim se entende pela leitura do n.º 2 do Art.º 5 do CIRC, que se encontra em plena harmonia com a mesma disposição legal no texto da CMOCDE.

Em conformidade com o entendimento dos tribunais e com o da própria AT, podemos afirmar que se apela, neste sentido, à necessidade de existir uma instalação, que pode, em algumas situações, traduzir-se em equipamento ou maquinaria. Por sua vez, esta instalação deve ter carácter fixo, estando, portanto, estabelecida num local determinado com um certo grau de permanência<sup>56</sup>. Por último, deve observar-se, através desta mesma instalação fixa, o exercício das atividades levadas a cabo pela empresa<sup>57</sup>.

---

<sup>53</sup> Bem como em consonância com a CMOCDE. Cf. DOURADO, Ana Paula (2017) - *Governança Fiscal Global*, Coimbra. Almedina. p. 85.

<sup>54</sup> Como sabemos, também o CIRS defini EE, muito embora de uma forma que carece de densificação, no seu Art.º 18, remetendo até (no n.º 3) para a conceitualização a que se procede no Art.º 5 do CIRC.

*«É aplicável ao IRS o disposto nos n.ºs 4 e 5 do Art.º 4 e nos n.ºs 2 a 11 do Art.º 5, ambos do Código do IRC, com as necessárias adaptações.»*

Também a redação desta norma terá sido alvo de reforma procedida pela LOE 2021.

<sup>55</sup> Tenha-se, no entanto, em consideração que a enumeração que realizamos é de índole meramente exemplificativa e não taxativa.

<sup>56</sup> SCHAFFNER, Jean (2013) – *The Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment*, n.º 12. Interlax. pp-638-540.

<sup>57</sup> A respeito do disposto, cumpre afastar as comuns subsidiárias de sociedades estrangeiras, vulgarmente denominadas de filiais. Contrariamente ao EE, no caso das filiais, estamos na presença de sociedades residentes e abrangidas pelo direito português, cujo capital social é detido, total ou parcialmente, por empresas estrangeiras.

Quanto ao n.º 3 do Art.º 5 CMOCE, registaram-se modificações significativas, com o intuito claro de estender o conceito de EE, por forma a alcançar também estaleiros de construção, construção que é, por norma, tida como provisória e temporária.

Ora, no que concerne ao conteúdo da al. a) do preceito legal, deve esclarecer-se que este permanece fiel ao anteriormente previsto no n.º 3, estabelecendo, desta feita, que “*um estaleiro de construção ou de montagem só constitui um estabelecimento estável se a sua duração exceder doze meses*”<sup>58</sup>.

A anterior parte final da redação anterior, por sua vez, referente a instalações, plataformas ou navios afetos à prospeção ou exploração de recursos naturais, aparece agora numa al. independente (al. b)), encurtando-se o exigido prazo de duração de atividade para 90 dias, derogando-se, portanto, os precedentes 6 meses.

Desta forma, para além da cisão operada na redação única anterior - que surge agora decomposta em duas diferentes previsões legais -, constata-se a inserção de uma outra alínea (al. c)) diretamente interrelacionada com prestações de serviços, nomeadamente os de consultoria.

Em oposição ao que se observa face à al. a), verifica-se que b) e c)<sup>59</sup> deste n.º 3 não correspondem ao previsto na CMOCE, tal como não se assemelham à letra da lei das CDT (ressalvando a celebrada com Angola), nem à MLC.

A evolução da economia e os novos métodos de comercializar por esta propiciadas podiam traduzir-se num verdadeiro aproveitamento por parte das empresas, que, mediante práticas de planeamento fiscal, continuavam a ver no n.º 4 do Art.º 5 da CMOCE uma ótima escapatória. Mostrava-se, neste sentido, relevante que se interrogasse se atividades como as que consistem na manutenção de determinados espaços físicos (como armazéns e outros locais destinados a conservar bens), não determinantes para a prossecução de atividades do vendedor *offline*, deviam, aos dias de hoje, manter um carácter auxiliar ou preparatório face àquele que é o escopo de determinada entidade.

---

<sup>58</sup> Derrogando, por este meio, os anteriores 6 meses legalmente exigidos.

<sup>59</sup> Poderá, todavia, denotar-se um traço de similaridade entre a al. c) e o antigo normativo constante do n.º 7 do Art.º 4 CIRC, olhando à redação que lhe havia sido conferida pelo Decreto-lei n.º 442-B/88, apesar de, nesta hipótese legal, não se previssem concretamente prestações de serviços, muito menos de consultoria.

Neste sentido, no relatório sobre a Ação 7, quis-se caucionar que apenas as atividades de natureza verdadeiramente preparatória ou auxiliar gozavam das exceções previstas no referido número.

Assim, da mesma forma que certa atividade pode não resultar num EE, por se reconduzir a uma hipótese do n.º 4 (porventura, em razão da alteração do modelo de negócio), deverá ser qualificada como EE, por se ter já tornado essencial para a prossecução do escopo da empresa (abandonando, portanto, a sua índole meramente auxiliar ou preparatória) a atividade que não tenha cabimento em nenhuma das alíneas<sup>60</sup>.

Este será, certamente, o típico caso do vendedor *online* de bens tangíveis - cujo negócio assenta numa política de proximidade com os seus clientes e de entrega rápida -, para quem a manutenção do local onde realiza a sua atividade empresarial não tem natureza de atividade auxiliar<sup>61</sup>. Também aqui enquadráveis se viram tantas sociedades, anteriormente aliciadas pela possibilidade de beneficiar da prévia redação desta disposição legal, mas que agora se veem impedidas de fragmentar uma atividade coesa e estável. Em resultado, podemos assumir, portanto, que estamos na presença de uma regra anti fragmentação.

Neste revisitado âmbito, cada instalação pertencente a dada empresa é sujeita à prova, não só do Art.º 5, n.º 4, mas do n.º 1 da CMOCDE, colmatando as lacunas lavradas pelo anterior regime.

Inicialmente, os gestores e proprietários das empresas tendiam a desagregá-las, subdividindo-as em razão da atividade, obstaculizando à criação da coerência geográfica, necessária em virtude no entendimento legal anterior. Em causa, nesta senda, está o teste da instalação física do n.º 1, que implica uma certa determinação no espaço. Na eventualidade do sujeito passivo desenvolver a atividade a partir de diversas localizações, ainda que dentro de um mesmo território, terá de se escrutinar se, numa perspetiva global, existe coerência comercial e geográfica tal, a ponto de se considerar como uma única instalação<sup>62</sup>.

---

<sup>60</sup> Cf. DOURADO, Ana Paula (2017) - *Governança Fiscal Global*. Coimbra: Almedina. pp. 85 e 86.

<sup>61</sup> OCDE, 2014; 2019.

<sup>62</sup> Cf. Parágrafo 22 do comentário ao Art.º 5 da CMOCDE.

Em resultado do aditamento dos parágrafos 79, 80 e 81 ao comentário da CMOCDE e do n.º 4.1 ao Art.º 5, não poderá determinada atividade beneficiar das exceções, sempre que a entidade já disponha nesse Estado de um qualquer EE ou sempre que a atividade, no seu global, resulte da combinação de outras atividades desenvolvidas nesse Estado, não tendo um escopo auxiliar nem preparatório, incluindo, agora, as atividades prosseguidas por entidades residentes pertencentes ao grupo.

Outro comportamento típico, principalmente das multinacionais, relacionava-se com a celebração de contratos de comissão com as suas subsidiárias no Estado da fonte, contornando, assim, os pressupostos de verificação de EE agência, por recurso à vicissitude de saber que os contratos de comissão celebrados entre empresas não residentes e agentes presentes em certos territórios constituíam EE agência. A este propósito, o Plano de Ação 7 veio propor alterações aos n.ºs 5 e 6 do Art.º 5 da CMOCDE.

Em sede de um contrato de comissão, o comissário<sup>63</sup> (agente) atua em nome próprio, mas por conta do comitente (empresa), podendo, no limite das suas competências, negociar preços e celebrar contratos, mas sempre sobre as ordens do comitente. Na medida em que pertencem ao comitente os lucros e corre por sua conta o risco inerente ao negócio, estamos perante um verdadeiro mandato sem representação.

Ora, segundo a atual redação do n.º 5 deixa de ser perentório que o agente tenha poderes para fechar contratos em nome do comitente, pelo que, é passível de cair do conceito de EE agência a situação hipotética em que um agente age, num determinado Estado, por conta de uma entidade (residente num Estado distinto), assumindo uma intervenção principal<sup>64</sup> na conclusão de contratos<sup>65</sup>, sem que se verifique uma modificação material por parte da representada<sup>66</sup>.

---

<sup>63</sup> Cf. TELLES, Inocêncio Galvão (1986) – *Manual dos Contratos em Geral*, 3.ª ed. Lisboa: Lex – Edições Jurídicas. p. 302; PINTO, Paulo Mota (1986) – *Teoria Geral do Direito Civil*, 3.ª ed. Coimbra: Almedina. pp. 540 e 541.

<sup>64</sup> O objetivo consiste, então, em abranger situações em que os agentes desenvolvem um papel essencial à conclusão de contratos, passando a tipificar-se especificamente três novos exemplos. Assim, colmataram-se as falhas que tangiam à prevalência da forma sobre a substância e que permitiam a exclusão de algumas situações típicas.

<sup>65</sup> Mais, ainda, se o processo de conclusão dos contratos correr todo por sua conta e com carácter de habitualidade.

<sup>66</sup> Cf. DOURADO, Ana Paula (2017) - *Governança Fiscal Global*. Coimbra: Almedina. p.87.

Elencam-se, agora, três novas realidades neste número: (i) contratos celebrados em nome da empresa; (ii) contratos para a transferência de propriedade ou direito de uso de bens pertencentes à empresa ou que a mesma tenha direito a usar; (iii) contratos para a prestação de serviços pela empresa.

No que respeita ao n.º 6, estando em causa os casos em que uma empresa não residente exerce uma atividade em território nacional, por intermédio de um agente ou comissionista que atua por conta da empresa estrangeira (sendo substancialmente não independente), assumindo a empresa o risco empresarial inerente à atividade levada a cabo, ainda que formalmente se esteja na presença de uma entidade independente.

A atual versão do referido normativo terá sofrido modificações significativas, pelo aditamento da al. b) e c) e das subalíneas da al. a).

Note-se que passou, desde 1 de janeiro de 2021, a prever-se que existe EE, sempre que uma pessoa, não sendo agente independente, atue em território português por conta de uma empresa que:

1. Tenha, e habitualmente exerça, poderes de intermediação e de conclusão de contratos que vinculem a empresa, no âmbito das atividades desta. Trata-se de contratos:
  - a) Em nome da empresa;
  - b) Para a transmissão da propriedade ou concessão do direito de uso de bens pertencentes a essa empresa ou relativamente aos quais essa empresa detenha o direito de uso; e
  - c) Para a prestação de serviços por essa empresa;
2. Exerça habitualmente um papel determinante para a celebração, pela empresa, dos referidos contratos, de moto rotineiro e sem alterações substanciais;
3. Mantenha em Portugal um depósito de bens ou mercadorias, para os entregar, em nome da empresa, mesmo que não celebre habitualmente, nem intervenha na celebração de contratos relativamente a esses bens ou mercadorias.

No entanto, o legislador terá deixado espaços em aberto, utilizando conceitos indeterminados como “empresas relacionadas”, “exclusiva” e “quase exclusiva”.

Como se pode ler a partir dos comentários ao artigo, deve entender-se que as atividades levadas a cabo pelo agente estão relacionadas entre si, representando uma parte significativa da sua atividade, para que se considere EE. Já quanto à natureza do vínculo estabelecido com a empresa (comitente), deve atender-se a um teste subjetivo, pretendendo destrinçar quantas pessoas têm o controlo e sob a alçada de que pessoa singular ou coletiva atuam, e um teste objetivo, com base no qual se afere que uma pessoa está relacionada com uma empresa, caso detenha mais de 50% de participação social na outra, ainda que apenas indiretamente. O mesmo se dirá, no caso de ambas as entidades referidas deterem, em conjunto, mais de 50% da participação social numa terceira pessoa coletiva.

O n.º 7 é uma disposição que delimita a aplicação do número a que sucede, na medida em que exclui a constituição de EE de certa empresa que detenha, em Portugal, agente(s) ou comissário(s) formal e substancialmente independentes, atuando por sua conta e risco, passíveis, portanto, de constituir uma entidade autónoma da primeira<sup>67</sup>.

No que tange ao n.º 8, cuja *ratio* se prende com a restrição do conceito de EE, as alterações cingem-se à exclusão, nas suas alíneas a) e b), da palavra “entregar”<sup>68</sup>, sendo de considerar que certas instalações que sirvam para o exercício de atividades meramente preparatórias ou auxiliares não constituem EE<sup>69</sup>.

O número seguinte, pese embora já anteriormente previsto na CMOCDE<sup>70</sup> (versão 2017) e na MLC<sup>71</sup> (concretamente no n.º 4 do Art.º 13), surge como algo inovador. Pelo número 9º, diz-se que “*O disposto no número anterior não é aplicável a uma instalação fixa ou depósito de bens ou mercadorias que sejam utilizados ou mantidos por uma empresa quando essa empresa, ou outra com quem essa empresa esteja estreitamente relacionada, exercer uma atividade complementar que forme um conjunto coerente de atividades de*

---

<sup>67</sup> O conceito de “*empresa estritamente relacionada*”, que consta do n.º 6 do Art.º 5 da CDTMOCDE, que, por sua vez corresponde à presente disposição legal, é definido no n.º 10 do Art.º 5 do CIRC.

<sup>68</sup> Intimamente relacionada com o aditamento da al. c) ao n.º 6 do Art.º 5 (já referido).

<sup>69</sup> Todavia, deve entender-se que, existindo CDT, dificilmente será aplicável a alteração, na medida em que esta não consta na CMOCDE (versões 2014 e 2017), nem na MLC, pelo que se pode concluir que, para a OCDE, um depósito de mercadorias para entrega a clientes configura uma atividade auxiliar que, *per se*, não conduz à existência de EE.

<sup>70</sup> Concretamente no seu n.º 4.1.

<sup>71</sup> Convenção multilateral (e não unilateral) que permite a alteração automática e simultânea das CDT celebradas entre estados signatários.

*natureza empresarial, no mesmo local ou em locais distintos do território português, sempre que:*

*a) A instalação ou depósito constitua um estabelecimento estável dessa empresa ou de uma outra empresa com ela estreitamente relacionada; ou*

*b) O conjunto da atividade resultante da combinação das atividades exercidas por duas ou mais empresas estreitamente relacionadas num mesmo local, ou pela mesma empresa ou por empresas estreitamente relacionadas em locais distintos, não tenha caráter preparatório ou auxiliar.”*

A noção de “empresa estreitamente relacionada”, como, aliás, já se previa na MLC, surge no número subsequente, clarificando os requisitos para o seu enquadramento<sup>72</sup>.

## **6.6. Da instalação fixa à instalação virtual**

Nos dias de hoje, os novos modelos de negócio permitem que empresas possam auferir, em determinado território, avultados rendimentos, sem que, para tal, tenham de aí deter qualquer presença física, o que pode representar um verdadeiro obstáculo à determinação da competência dos Estados para as tributar, nomeadamente, quando estes Estados utilizem um modelo de tributação de rendimento assente numa conexão territorial, numa presença física dos sujeitos passivos.

Pese embora o esforço feito pelo legislador fiscal no sentido de atualizar, na LOE de 2021, a noção de EE, longe estamos de poder afirmar que este se tornou consentâneo com as necessidades das formas de negócio atuais.

Posto isto, cumpre questionar a adequação do tradicional conceito de EE e de analisar algumas das questões a este propósito.

Impõe-se, primeiramente, perceber se um *website* ou um *server* fisicamente colocado em certo Estado, sendo propriedade de uma empresa estrangeira (ou estando, pelo menos, a ser utilizado por esta), sem que dessa titularidade ou uso decorra a existência de contratos de trabalhos ou permanência de operadores ou a deslocação de trabalhadores da empresa para esse mesmo Estado, pode ou não constituir um EE.

---

<sup>72</sup> Demarcando-se, portanto, do disposto no n.º 4 do Art.º 63 quanto à conceitualização de “relações especiais”, para feitos da aplicação do regime de preços de transferência.

Numa perspetiva adotada por José Carlos de Castro Abreu e defendida também por Cidália Lopes<sup>73</sup>, há que fazer-se uma análise casuística, dado que pode o *server* estar situado num computador portátil e, portanto, ser passível de transporte. Todavia, se entendermos ser de subsumir esta hipótese meramente ilustrativa na conceitualização de EE, teremos de assumir que, para além do *server* se encontrar fixado nesse território, tarefas que sabemos serem executadas de modo automático serão entendidas como o exercício de uma atividade comercial. Parece-nos, porém, excessivo que serviços como o envio de mensagens publicitárias e de encomendas ou a receção de pagamentos (até quando considerados de cariz preparatório ou auxiliar) possam ser vistos como tal.

Numa tentativa reformista do conceito de EE, a Ação 7 do relatório BEPS – *Prevent the artificial avoidance of Permanent Establishment Status* - propõe um conceito de estabelecimento estável virtual, edificado sobre a conceção de que, para atividades desenvolvidas de forma desmaterializada, a atração da residência fiscal passe a assentar numa presença digital significativa em determinado mercado, abandonando o critério da presença física e permanente<sup>74</sup>.

A tentativa de harmonização entre o conceito de EE disposto no Art.º 5 do CIRC e o proposto pela Ação 7 do relatório BEPS é perceptível, principalmente pelo aditamento das prestações de serviços, no n.º 3 da referida disposição legal interna, e pela consideração como atividades empresariais estáveis e coerentes de práticas que, outrora, eram caracterizadas como auxiliares ou preparatórias.

Procurando dar resposta aos casos em que o modelo de negócio de uma empresa é conduzido (quase) inteiramente por via digital, pela prática de atividades totalmente desmaterializadas, a OCDE sugeriu que se pudesse considerar que determinada empresa tem presença tributável noutro Estado, caso mantenha uma “presença digital significativa” na economia desse mesmo Estado.

Nestas circunstâncias, sendo as operações digitais totalmente desmaterializadas, é de atender a fatores alternativos, como o que descrevemos de seguida.

---

<sup>73</sup> Cf. LOPES, Cidália – *Uma Análise Revisitada do Conceito de Estabelecimento Estável – A Emergência do Digital*, Parte 3, pp. 87-97.

<sup>74</sup> Em 2015, a OCDE assumia a sua posição do que tange à atualização necessária do conceito de EE, por intermédio do relatório BEPS, a pedido do G20. Neste relatório, analisaram-se, essencialmente, eventuais soluções fiscais para acompanhar o desenvolvimento da economia digital, assim como se escrutinaram as estratégias usadas pelas grandes empresas para levar a cabo a erosão da base tributária.

Isto considerado, constituíam EE, na senda da proposta apresentada, as entidades que realizassem atividades digitais totalmente desmaterializadas, quando atingidos os limites estabelecidos, sendo passível de verificar-se, por este motivo, uma interação contínua e substancial com a economia de dado Estado e com o seu mercado.

Trata-se de cenários em que o *core business* da empresa depende (quase) totalmente de bens ou serviços digitais e, portanto, as atividades implicam exclusivamente a utilização de *servers* ou *sites* ou outras ferramentas de idêntica natureza, bem como a recolha, processamento e comercialização de dados de localização relevantes.

Subsumem-se, também, as situações em que os contratos da empresa são concluídos remotamente, sendo o *site* desta o único meio de contacto, não havendo quaisquer existências físicas com relevância para as operações, à exceção dos escritórios, sites num qualquer outro Estado. Com recurso a meios digitais ou telefónicos e com os pagamentos a serem realizados unicamente por intermédio de meios de pagamento eletrónico, como cartões de crédito, alinhados com formulários *online* ou plataformas conexas com os *sites*. Assim, a grande fração dos lucros - se não a sua totalidade – concernem com a prestação de serviços digitais ou a transmissão de bens com recurso a métodos também digitais.

A mencionada “presença digital significativa” proposta resumia-se ao cumprimento de um aglomerado de indicadores, que haviam sido propostos pelo BEPS:

- A celebração de um número significativo de contratos para a prestação de serviços ou transmissão de bens digitais com clientes residentes, para feitos fiscais, no país de mercado, sendo formalizados remotamente;
- A participação ativa de um significativo número de utilizadores, em plataformas sociais, ou número de visitantes a *sites*, ou o número de utilizadores de ferramentas *online*;
- Um elevado nível de utilização ou consumo dos produtos ou serviços digitais da empresa, no país de mercado;
- A existência de pagamentos substanciais, no país de mercado, relacionados com obrigações contratuais, decorrentes da prestação de serviços ou transmissão de bens digitais, relacionados com o *core business* da empresa;
- A presença de um ramo da empresa no país de mercado com funções secundárias, nomeadamente de *marketing* ou de consultoria, destinadas a clientes residentes nesse

mesmo país, estando intimamente relacionadas com a atividade principal da empresa em questão.

Neste sentido, em paralelo com aquele que é, nos dias correntes, o modelo adotado pelo sistema jurídico-fiscal nacional para os rendimentos obtidos através dos tradicionais EE, os rendimentos imputáveis ao EE, ou com este relacionados, devem ser objeto de tributação em sede de IRC em território nacional.

Em razão do exposto, pese embora seja evidente a necessidade de alargamento desta conceitualização, tendo em vista, essencialmente, mitigar distorções significativas das receitas dos Estados, cumpre alertar para eventuais transferências de lucros para outras jurisdições, furtando-se os sujeitos passivos à tributação em Portugal. Dada a tamanha dificuldade de identificar em que país se deve tributar os rendimentos de uma empresa localizadas em diferentes Estados, denota-se um aproveitamento por parte dessas entidades, que transferem, artificialmente, as suas rendas para as jurisdições com cargas fiscais menos pesadas, otimizando os seus lucros.

## **7. O papel preponderante das convenções**

Perante a ausência de harmonização legislativa internacional, a fixação de residência no território um determinado Estado pode implicar que a totalidade dos rendimentos auferidos pelos nacionais de outros Estados fique sujeita a tributação no primeiro, originando uma dupla tributação jurídica internacional. Esta situação apenas poderá ser obviada através de acordos internacionais celebrados entre Estados para evitar a dupla tributação.

Até hoje, Portugal celebrou várias CDT, de acordo com o modelo da OCDE.

O Art.º 8, n.º 2 da CRP fixa que “*As normas constantes de convenções internacionais regularmente ratificadas ou aprovadas vigoram na ordem interna após a sua publicação oficial e enquanto vincularem internacionalmente o Estado Português.*”. Neste sentido, desta disposição e daquele que tem sido o entendimento estabilizado da jurisprudência e doutrina retira-se que o direito convencional é hierarquicamente superior ao direito doméstico, pelo que o primeiro pode derrogar as disposições do segundo.

A este respeito, importa, ainda, clarificar que, existindo uma CDT celebrada entre Portugal e o Estado onde se encontra sediada a entidade matriz, prevalecem os normativos

legais aí previstos em detrimento da regulamentação gerada pela lei doméstica portuguesa<sup>75</sup>, na medida em que as normas internacionais são “*normas de aplicação necessária e imediata, verdadeiras normas materiais, que traçando elas próprias os pressupostos da sua aplicação no espaço, se declaram obrigatoriamente aplicáveis a certas situações, internas ou internacionais (...)*”<sup>76</sup>.

Por outro, a CML<sup>77</sup>, de que temos vindo a falar, cujo objetivo resultou da Ação 15 do BEPS, constitui um tratado internacional *sui generis*, na medida em que consubstancia um instrumento de cariz multilateral<sup>78</sup>.

Este instrumento contém diversas disposições legais a propósito de EE e o seu papel é, desde logo, crucial para a temática, pois o seu carácter multilateral permite que exerça uma alteração automática e simultânea das CDT dos Estados signatários.

O Estado português tem, à data, um total de 79 convenções bilaterais<sup>79</sup> em vigor, tendo demonstrado a sua vontade no sentido de ficar abrangido pela redação da MLC, que entrou em vigor no ordenamento jurídico português em 1 de junho de 2020, sem prejuízo de ter afastado a aplicação do conteúdo dos seus Art.º 12 e 14.

Todavia, importa tomar em consideração que as CDT celebradas por Portugal com outros Estados não regulam, em regra, o EE serviços, isto é, aquele que surge quando uma empresa não residente preste serviços em Portugal, incluindo de consultoria, por pelo menos 183 dias em 12 meses, através dos seus próprios funcionários ou de trabalhadores contratados para o efeito.

Assim sendo, sabendo que as disposições das CDT prevalecem sobre as de cariz interno, mas que, neste caso, não existem disposições homólogas, nem na CMOCDE, nem na

---

<sup>75</sup> Neste sentido, também o n.º 1 do Art.º 7 das CDT prevê a concessão da competência para tributar o rendimento gerado pelo EE ou através deste ao Estado onde este se situe, numa perspetiva de competência cumulativa, podendo, assim, também o Estado de residência tributar, desde que se observem respeitadas todas as contingências relativas à eliminação da dupla tributação (económica).

<sup>76</sup> Cf. XAVIER Alberto (1993) – *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina, pp. 61-65.

<sup>77</sup> Aprovada pela Assembleia da República pela Resolução n.º 225/2019, ratificada pelo Presidente da República n.º 70/2019 e, ainda, depositada junto da OCDE em 28 de fevereiro de 2020.

<sup>78</sup> Cf. DOURADO, Ana Paula (2017) - *Governança Fiscal Global*. Coimbra: Almedina. p.87.

<sup>79</sup> Brownie, Ian. (1990) - *Princípio de Direito Internacional Público*, 4ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian, pp. 627–658, 720, 724.

MLC, a avaliação da existência de estabelecimento estável dependerá sempre de uma análise casuística.

Acresce que, como havíamos já referido, demais modificações foram incorporadas ao nível do CIRC, como corolário de outras densificadas em sede da CMOCDE, sempre numa senda de açabarcamento das situações passíveis de consubstanciarem EE. Referimo-nos à inserção de previsões taxativas, bem como à passagem de atividades consideradas, de ante mão, acessórias ou auxiliares para essenciais ao exercício de determinado negócio, ao recurso a conceitos indeterminados, para além de todas as restantes transmutações explanadas, no sentido de estreitar ao máximo as hipóteses de fuga à tributação como residente em território português, em resultado da constituição de EE.

Neste sentido, se da aplicação destas políticas de atração de investimento se enseja um incremento das receitas fiscais em sede de IRC e a criação de um empecilho à erosão da base tributável, designadamente, por obstrução às práticas mais e menos lícitas de planeamento fiscal, impõe-se que se analise um impacto secundário, que potencialmente opera.

Segundo entendemos, esta circunstância pode repelir os nómadas digitais trabalhadores dependentes, na medida em que a entidade para qual prestam os seus serviços fica na iminência de constituir EE e, em consequência do mesmo, ser alvo de tributação em Portugal, com todas as consequências que este facto comporta.

Propomos, a este propósito, que se faça uma reflexão sobre o Juan, autor e jornalista de profissão e trabalhador dependente de uma editora estabelecida nos Barbados. Considerando a flexibilidade que a posição profissional comporta, o Juan mudou-se para Portugal, no início de 2021, motivado pela qualidade de vida que almejava ter, mas movido também pelo regime dos RNH, de que ouvira falar.

Chegado a território nacional, o Juan verifica que preenche as condições legais estabelecidas nos normativos legais. Certifica-se, designadamente, que (i) se tornou residente fiscal em harmonia com o preceituado no Art. 16, n.ºs 1 e 2 do CIRS, (ii) não tendo sido residente em Portugal nos 5 anos precedentes e (iii), por fim, que a sua profissão está elencada na tabela de atividades de elevado valor acrescentado.

Assim sendo, pretende a aplicação deste regime de privilégio, sujeitando a sua renda proveniente do trabalho, a uma taxa especial de 20%, em sede de IRS e preterindo a sua subsunção às taxas progressivas com um limite de 48% (Art.º 68 do CIRS).

Todavia, a editora que emprega Juan, inquietada pelas alterações operadas ao CIRC português, pretende saber se se encontra na contingência de constituir EE em Portugal, uma vez que Juan, no âmbito da sua condição de trabalhador dependente, presta também serviços de imprensa, em Portugal, a outras entidades, por período superior a 183 dias, em 12 meses.

Por análise do Art.º 5 da CDT celebrada entre Portugal e os Barbados<sup>80</sup>, que se assemelha à redação da CMOCDE, não se encontra prevista norma semelhante à disposta no atual Art.º 5 do CIRC, relativa ao EE serviços.

Como temos já vindo a afirmar, por força do princípio “*lex superior derogat legi inferiori*”, as disposições legais previstas em tratado internacional prevalecem sobre as que vigoram internamente, todavia, no caso retratado, não existe previsão legal em diploma supranacional, pelo que, será de considerar o disposto em legislação doméstica.

Analisando, casuisticamente, as especificidades da situação, parece ser justificável o receio da editora. Ciente do disposto, a editora ameaça por fim à relação laboral mantida com Juan, caso este leve a cabo a sua pretensão de sujeitar-se ao regime dos RNH, em Portugal.

Nesta senda, por fim, se conclui que esta nova conceitualização de EE pode jogar em desfavor dos Estados e, no que concretamente nos interessa, ter uma influência dissuasora na esfera dos trabalhadores remotos. Nesta nota, pode, por conseguinte, consubstanciar-se num verdadeiro efeito contrário àquele que politicamente prosseguimos, nomeadamente, com a implementação do regime dos RNH – a atração de capital e trabalho qualificado para o nosso país.

---

<sup>80</sup> [https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao\\_fiscal/convencoes\\_evitar\\_dupla\\_tributacao/convencoes\\_tabelas\\_doelib/Documents/Barbados.pdf](https://info.portaldasfinancas.gov.pt/pt/informacao_fiscal/convencoes_evitar_dupla_tributacao/convencoes_tabelas_doelib/Documents/Barbados.pdf)

## 8. Conclusão

Nos primórdios da vigência do regime dos RNH, vários especialistas afirmavam que este representava “uma rutura com a tradição tributária nacional” e que se esperava que as “boas intenções legislativas” em que assentava a criação do regime não fossem adulteradas pela “má vontade administrativa”.

Apesar da excessiva burocratização denotada até à publicação da Circular n.º 9/2012, podemos afirmar que este benefício fiscal tem cumprido os objetivos a que se propôs, isto é, atrair trabalhadores qualificados e aumentar o investimento no nosso país.

Numa análise comparativa face aos demais Estados, o referido regime legal português assevera-se extremamente competitivo, razão pela qual continua a ser alvo de procura por parte de muitos estrangeiros que pretendem cá residir, trabalhar e efetuar investimentos, aproveitando as isenções totais ou parciais oferecidas.

A não exigência de um contrato de trabalho, o prazo de dez anos para beneficiar do regime, as taxas e a aplicação a trabalhadores dependentes e independentes, assim como a pensionistas são fatores que explicam o sucesso que tem tido esta inovação fiscal.

Neste sentido, fácil será de perceber o que atrai trabalhadores remotos, como os nómadas digitais a migrarem para o nosso país.

Altamente qualificados, dependentes apenas das novas tecnologias de comunicação e de informação, sem precisarem de um local de trabalho estanque para cumprirem devidamente o seu contrato de trabalho, os adeptos do nomadismo digital veem neste regime um verdadeiro privilégio fiscal, que os conduz à obtenção de uma considerável poupança.

Como sabemos, no âmbito deste regime fiscal, são tributados à taxa fixa de 20% os rendimentos obtidos em Portugal, em atividades de elevado valor acrescentado. Para mais, estarão isentos de tributação, em sede de IRS, no nosso país, os rendimentos do trabalho auferidos fora de Portugal, na eventualidade de (i) o trabalhador ser tributado pelo Estado da fonte, nos termos da CDT aplicável; (ii) não sendo aplicável qualquer CDT, o rendimento ser, de facto, tributado pelo Estado da fonte. Não havendo lugar a tributação do Estado de origem dos rendimentos, esses poderão ser abrangidos pela taxa de 20%.

Não olvidando que os rendimentos do trabalho obtidos por residentes em Portugal, para efeitos fiscais, são, em via de regra, alvo de englobamento e, por conseguinte, sujeitos a taxas progressivas que podem fixar-se até aos 48%, acrescendo-lhes, ainda, uma sobretaxa de solidariedade<sup>81</sup>, pode afirmar-se que os RNH se encontram numa situação fiscal bem mais favorável, criando até discriminações de tributação (face aos nacionais e a outros nómadas digitais que já residiam em Portugal, insuscetíveis de aplicação do regime) e levantando questões relativas ao respeito pelos princípios da capacidade contributiva e da proporcionalidade.

Todavia, o novo conceito de estabelecimento estável, adotado pelo ordenamento jurídico português, aquando da entrada em vigor da Lei do Orçamento de Estado para 2021 e surgido por influência do BEPS, pode levantar alguns obstáculos à aplicação do regime dos RNH, concretamente no que concerne à verificação da residência.

Em harmonia com a legislação portuguesa, EE será qualquer instalação fixa, através da qual se exerça uma atividade comercial, industrial ou agrícola, desde que se verifiquem preenchidos os seguintes requisitos: (i) a empresa tenha instalações ou equipamentos em Portugal; (ii) o local onde se leve a cabo a atividade esteja à disposição da empresa; (iii) o referido local tenha um certo grau de permanência geográfica e temporal; e a atividade seja exercida através desse local fixo.

Algumas inovações foram introduzidas, nomeadamente ao nível do EE agência, passando a considerar-se haver EE, sempre que um agente independente atue em Portugal por conta de certa empresa, tendo e exercendo habitualmente poderes de intermediação e conclusão de contratos<sup>82</sup> que vinculem a empresa, no âmbito das suas atividades ou sempre que exerça, com carácter de habitualidade, um papel determinante para a celebração, pela empresa, dos referidos contratos sem alterações substanciais e de modo rotineiro ou, ainda, quando mantenha um depósito de bens ou mercadorias, em Portugal, tendo em vista a sua entrega em nome da empresa, mesmo que não celebre habitualmente, nem tenha intervenção na celebração de contratos relativos a esses bens ou mercadorias.

---

<sup>81</sup> Nem sempre aplicável.

<sup>82</sup> Falamos de contratos em nome da empresa; para a transmissão da propriedade ou concessão do direito de uso de bens dessa empresa ou relativamente aos quais a empresa tenha o direito de uso; ou para a prestação de serviços por essa empresa.

Acresce que haverá EE, quando uma empresa não residente preste serviços, inclusive serviços de consultoria, pelo período mínimo de 183 dias em 12 meses, em Portugal, por meio dos seus próprios funcionários ou de trabalhadores contratados para o efeito.

No entanto, as CDT celebradas pelo nosso país tendem a não prever este último conceito de EE. Assim, na medida em que, como havíamos dito, as disposições destas convenções prevalecem sobre o direito interno, torna-se real o perigo de constituição de EE para a aplicação do regime dos RNH, não obstante ser nossa opinião que a presente questão depende sempre de uma análise casuística.

Esta contingência pode, efetivamente, criar um empecilho aos trabalhadores remotos com rendimentos de trabalho dependente, dada a “ameaça” que a mais recente noção de EE representa para as suas entidades patronais, concretizada na possibilidade de serem consideradas residentes em território português e, em razão disso mesmo, serem tributadas como tal no nosso país.

Em virtude do discorrido, constatamos que o regime dos RNH (tipicamente apetecível para todas as tipologias de nómadas digitais), assente numa pretensão política de apelar ao capital e trabalho qualificado e, neste sentido, bem-sucedido, pode agora ver o seu desempenho sacrificado, por conta da amplificação que o conceito de EE sofreu, tanto ao nível da CMOCDE, como, conseqüentemente, ao nível da legislação interna.

## 9. Referências Bibliográficas

- ABREU, José Carlos (2012) - *A Tributação Dos Estabelecimentos Estáveis*. Porto: Vida Económica.
- AIRES, Luís (2019) – *O Labirinto Tributário na Nova Economia: da Transformação do Digital à Odisseia Fiscal*, In Julgar Online.
- AMORIM, José de Campos & Valter Nuno Dias MENDES (2016) - *O Regime Fiscal Do Residente Não Habitual (RNH) Em Portugal E a Sua Comparação Com Outros Países*. Coimbra, In Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal. Coimbra: Almedina.
- António Fernandes & Marta Martins, Associados (2021) - *Estabelecimento Estável - IRC*. 27 de fevereiro de 2021.
- António Fernandes & Marta Martins, Associados (2019) – *Residentes Não Habituais*. 22 de setembro de 2019.
- Brownie, Ian. (1990) - *Princípio de Direito Internacional Público*, 4ª ed., Lisboa: Fundação Calouste Gulbenkian.
- COCKFIELD, Arthur J. & Walter HELLERSTIEN & Marie LAMENSCH (2019) – *Taxing Global Digital Commerce, Preface*. Wolters Kluwer.
- DEVEREUX, M. P. & J. VELLA (2014) - *Are We Heading for a Corporation Tax for the 21st Century*, 35(4). Vol. 449. Fiscal Stud.
- DOMINGOS, Francisco Nicolau (2021) - *Direito Tributário Do Turismo: Um Desafio Do Século XXI*, 1ªed., Lisboa: Rei dos Livros.
- DOURADO, Ana Paula (2018) - *Digital Taxation Opens the Pandora Box: The OCDE Interm Report and the European Commission Proposals*. Vol. 46, Interlax.

- DOURADO, Ana Paula (2017) - *Governança Fiscal Global*. Coimbra: Almedina.
- DOUMA, Sjoerd & Frank ENGELN (2008) – *The Legal Status of the OECD Commentaries*, Conflit of Norms in Internacional Tax Law Series, Vol.1. IBDF.
- FAUSTINO, Manuel (2009) - *Os residentes no Imposto sobre o Rendimento Pessoal (IRS) Português*, In *Ciência e Técnica Fiscal*, n.º 424, julho-dezembro.
- FERREIRA, R. F. & M. R. Gonçalves (2012) – *A Simplificação do Regime dos Residentes Não Habituais*. *Informação Fiscal*, n.º 23. RFF Advogados.
- GIANNI, M. (2014) - *The OECD's Flawed And Dated Approach to Computer Servers Creating Permanent Establishment*, L .1. Nashville: Vand. J. Ent. & Tech.
- LANOTTE, Antonio (2023) – *Toward a Digital Supply Chain and Digital Taxation*, In *Tax Notes Internacional*. Vol. 109.
- LOPES, Cidália – *Uma Análise Revisitada do Conceito de Estabelecimento Estável – A Emergência do Digital*, Parte 3.
- MAGNO, Helena (2019) - *A Residência Fiscal Das Pessoas Singulares*. Porto: Vida Económica.
- MAISTO, Guglielmo (2019) – *New Trends in the Definition of Permanent Establishment*, in *EC and International Tax Law Series*. Vol.17. IBDF.
- MESQUITA, Raquel (2014) – *Portugal o Novo “Paraíso Fiscal” para os Estrangeiros – Regime Fiscal dos Residentes Não Habituais e os Golden Visas*, Dissertação de Mestrado em Direito Fiscal, Lisboa, Universidade Católica Portuguesa.
- MORENO, Andres Báez & Yariv BRAUNER (2018) – *Tributação da Economia Digital Pós BEPS... A Sério*. Brasil: Instituto Brasileiro de Direito Tributário.

- NABAIS, Casalta (2000), *O princípio do Estado Fiscal, in Estudos Jurídicos e Económicos*, in Homenagem ao Prof. João Lumbrales, Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa. Coimbra: Coimbra Editora.
- NABAIS, Casalta & Suzana SILVA (2011) – *Da Sustentabilidade do Estado Fiscal*. Coimbra: Almedina.
- PEREIRA, Manuel H. F. (2014) – *Fiscalidade*, 5.<sup>a</sup> ed., Coimbra: Almedina.
- PINTO, Paulo Mota (1986) – *Teoria Geral do Direito Civil*, 3.<sup>a</sup> ed. Coimbra: Almedina.
- PIRES, Rita Calçada (2011) - *Tributação Internacional Do Rendimento Empresarial Gerado Através Do Comércio Eletrónico- Desvendar Mitos E Construir Realidades*. Coimbra: Almedina.
- RAMOS, Isaque & Nuno Ferreira MORGADO (2021) - *Nómadas Digitais - Enquadramento Legal E Tributário*. PLMJ, Mar. 2021.
- RIBEIRO, Cláudio (2019) - *A Economia Digital e o Estabelecimento Estável*. Comunicação XVII Congresso Internacional de Contabilidade e Auditoria ed., Porto: OCC.
- SARMENTO, Joaquim Miranda & João Silva LOPES – *Uma Reforma Fiscal para o Século XXI*.
- SCHAFFNER, Jean (2013) – *The Territorial Link as a Condition to Create a Permanent Establishment*, n. °12. Interlax.
- SHUMPETER, Joseph A. (1942), *Capitalism, Socialism and Democracy*, Nova Iorque: Harper & Brothers.
- TEIXEIRA, Manuela (2007) - *A Determinação Do Lucro Tributável Dos Estabelecimentos Estáveis de Não Residentes*. Coimbra: Almedina.

TELLES, Inocêncio Galvão (1986) – *Manual dos Contratos em Geral*, 3.<sup>a</sup> ed. Lisboa:  
Lex – Edições Jurídicas.

WALKER, António Garrigues (1973) – *Regimen Fiscal de las Inversiones Directas  
(Establecimientos Permanentes)*, In XX Semana de Estudios de Derecho  
Financeiro, 444. Madrid.

XAVIER, Alberto (1993) – *Direito Tributário Internacional*. Coimbra: Almedina.

XAVIER, Alberto (2017) - *Direito Tributário Internacional*, Reimpressão da 2.<sup>a</sup> ed.,  
Coimbra: Almedina.

XAVIER, Alberto (1982) – *Introdução ao Direito Tributário Internacional*, in *Boletim  
do Ministério da Justiça*, n.º 320.

## **10. Jurisprudência**

TJUE:

Acórdão do TJUE, Costa/Enel, processo n.º 6-64, EU:C:1964:66, de 15 de julho de 1964.

Acórdão do TJUE, Simmenthal, processo n.º 106/77, EU:C:1978:49, de 9 de março de 1978.

Acórdão do TJUE, Lammers & Van Cleef, processo n.º C-105/07, EU:C:2008:24, de 17 de janeiro de 2008.

STA:

Acórdão do STA, processo n.º 876/10, de 24 de fevereiro de 2011.

TCA:

Acórdão do TCA, processo 01321/20.1BEBRG, de 10 de outubro de 2022.

CAAD:

Acórdão CAAD, processo n.º 777/2020-T, de 15 de dezembro de 2021.

Acórdão CAAD, processo n.º 846/2021-T, 06 de julho de 2022.

Acórdão CAAD, processo n.º 36/2022-T, de 13 de julho de 2022.

Acórdão CAAD, processo n.º 789/2022-T, de 01 de agosto de 2022.

Acórdão CAAD, processo n.º 155/2022-T, de 11 de outubro de 2022.

Acórdão CAAD, processo n.º 330/2022-T, de 15 de novembro de 2022.

Acórdão CAAD, processo n.º 412/2022-T, de 30 de novembro de 2022.

Acórdão CAAD, processo n.º 319/2022-T, de 02 de dezembro de 2022.

TC:

Acórdão do TC, processo n.º 572/15, de 4 de maio.