

"TRABALHO EM MOVIMENTO": REPENSANDO A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DO TRABALHO NOS TRATADOS FISCAIS^{1 2}

GIORGIO BERETTA³

RESUMO: A mão de obra, em todas as suas dimensões, tem estado "em movimento" nos últimos anos. Antes da pandemia, a mobilidade da mão de obra interessava principalmente a apenas uma fração da população ativa, como indivíduos altamente qualificados e com alto patrimônio líquido. A COVID-19, no entanto, ampliou a extensão da mobilidade da mão de obra e as categorias de trabalhadores envolvidos. Esta contribuição discute quatro grandes mudanças nos

¹ Artigo originariamente publicado na *International Tax Studies – IBFD*, n. 02/2022. Disponível em <https://www.ibfd.org/sites/default/files/2022-06/International%20-%20E2%80%9CWork%20on%20the%20Move%20-%20Rethinking%20Taxation%20of%20Labour%20Income%20under%20Tax%20Treaties%20-%20IBFD.pdf>

² Texto revisado por Marcos Correia Piqueira Maia (Doutorando em Direito Tributário pela Universidad Complutense de Madrid. Mestre em Direito Tributário pela Universidade Cândido Mendes. Graduado em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro. Professor convidado na Pós-Graduação em Direito Tributário da Fundação Getúlio Vargas do Rio de Janeiro (FGV Rio) e do Instituto Brasileiro de Mercado de Capitais (IBMEC Rio). Membro da Associação Brasileira de Direito Financeiro (ABDF). Membro da Comissão Especial de Defesa do Contribuinte e Política Fiscal da OAB/RJ. Membro da Comissão Especial de Direito Aduaneiro da OAB/RJ. Sócio do Maneira Advogados.) e Luciana Silveira Ardente (Doutoranda, Mestre e Graduada em Direito pela Universidade Federal do Rio de Janeiro, com o apoio da Coordenação de Aperfeiçoamento de Pessoal de Nível Superior - CAPES. Pesquisadora do Laboratório de Estudos Institucionais – LETACI/PPGD/UFRJ e do Laboratório de Cenários Jurídicos – LACENJUR/FND/UFRJ. Professora universitária e advogada responsável pela Assessoria Acadêmica do Maneira Advogados.)

³ Professor assistente na Universidade de Amsterdã e professor sênior na Universidade de Lund. Uma versão inicial deste artigo foi apresentada no "Lisbon International and European Tax Law Seminars", organizado conjuntamente pela Universidade de Lisboa e pela Universidade de Leeds em 2021. O autor gostaria de agradecer aos participantes dessa reunião, bem como aos dois revisores, por seus valiosos comentários e observações. O autor também agradece ao Dr. Alessandro Turina, editor-gerente da *International Tax Studies (ITAXS)*, por sua assistência útil durante o processo de publicação. Este trabalho foi desenvolvido no âmbito do projeto de pesquisa "Designing the tax system for a cashless, platform-based and technology-driven society" (Projeto CPT) do Amsterdam Centre for Tax Law (ACTL). O projeto CPT é financiado com recursos da universidade e fundos fornecidos por partes interessadas externas (ou seja, empresas e governos) interessadas em apoiar a pesquisa acadêmica para projetar sistemas tributários justos, eficientes e à prova de fraude.

padrões de trabalho: (i) trabalho em home office; (ii) formas não padronizadas de emprego; (iii) nomadismo digital; e (iv) descentralização de empregos. Em particular, o artigo ilustra como um cenário de "trabalho em qualquer lugar" pode afetar a tributação da renda do trabalho nos termos dos tratados fiscais. Usando principalmente o Modelo da OCDE como referência, o artigo discute as dificuldades relacionadas à aplicação da presença física como regra de origem para a renda do trabalho, a distinção entre renda dependente e autônoma e os conceitos de home office e base fixa. Com base na análise fornecida, o autor formula propostas provisórias para reformar o atual tratamento da renda do trabalho nos tratados fiscais. Entre as recomendações específicas estão a introdução de um novo artigo que trate conjuntamente da tributação da renda do trabalho, revisão do escopo de aplicação do critério de presença física e as definições de home office e base fixa em tratados tributários.

PALAVRAS-CHAVE: Tributação de renda; Mobilidade de mão de obra; Formas não padronizadas de emprego; Nomadismo digital; Descentralização dos empregos.

ABSTRACT: Labour, in all its dimensions, has been “on the move” in the last few years. Before the pandemic, labour mobility has mostly interested only a fraction of the working population, such as highly skilled and high-net-worth individuals. COVID-19 has, however, expanded the extent of labour mobility and the categories of workers involved. This contribution discusses four major changes in labour patterns: (i) home office work; (ii) nonstandard forms of employment; (iii) digital nomadism; and (iv) the decentralization of jobs. In particular, the article illustrates how a “work-from-anywhere” scenario may impact the taxation of labour income under tax treaties. Using mainly the OECD Model as a reference, the article discusses difficulties related to the application of physical presence as a sourcing rule for employment income, the distinction between dependent and self-employment income, and the concepts of home office and fixed base. Based on the analysis provided, the author formulates tentative proposals for reforming the current tax treaty treatment of labour income. Specific recommendations include the introduction of a new article jointly dealing with the taxation of labour income, a reviewed scope of application of the physical presence criterion and tax treaty definitions of home office and fixed base.

KEYWORDS: Income taxation; Labor mobility; Non-standard forms of employment; Digital nomadism; Decentralization of jobs.

INTRODUÇÃO

Com a COVID-19 varrendo progressivamente o mundo desde o início de 2020, quase todos os governos emitiram "ordens de permanência em casa", exigindo repentinamente que seus concidadãos trabalhassem em casa. Não é de surpreender

que a mobilidade internacional tenha diminuído drasticamente desde então. Durante a fase mais aguda da quarentena da COVID-19, bairros movimentados e distritos comerciais prósperos foram relativamente negligenciados por semanas ou até meses, enquanto empreendimentos de transporte, como companhias aéreas, trens e ônibus, reduziram abruptamente suas atividades a uma paralisação ou a apenas algumas viagens. De alguma forma, um experimento colossal de trabalho remoto entrou em ação em todo o mundo. A mudança para um modelo de trabalho somente on-line afetou igualmente o setor público e privado, desde lojas de varejo e agências bancárias até tribunais civis e escolas de todas as ordens e graus.

No contexto de um impasse tão prolongado, talvez nada tenha sido mais móvel do que o trabalho⁴.

“Mobilidade de mão de obra” é uma expressão que abrange várias dimensões. Em seu entendimento básico, a mobilidade da mão de obra descreve o movimento dos trabalhadores tanto geograficamente, ou seja, entre diferentes locais dentro do mesmo país ou além das fronteiras, quanto ocupacionalmente, ou seja, entre diferentes padrões de trabalho ou por meio da aquisição de novas habilidades⁵. Essas duas dimensões da mobilidade da mão de obra geralmente estão interligadas: o grau em que os trabalhadores estão dispostos a se deslocar geograficamente pode afetar seu status ocupacional e vice-versa⁶.

A mão de obra, em todas as suas dimensões de mobilidade geográfica e ocupacional, tem estado “em movimento” nos últimos anos. Antes da pandemia, a mobilidade da mão de obra interessava principalmente a apenas uma fração da população trabalhadora, como indivíduos altamente qualificados e com alto patrimônio líquido, que muitas vezes recebem condições preferenciais dos países para se mudarem para seu território, incluindo incentivos fiscais (por exemplo, na forma de impostos sobre a renda com alíquotas fixas ou proporcionais, em vez de progressivas)⁷. A pandemia da COVID-19 reduziu o número de migrantes internacionais em cerca de dois milhões em todo o mundo até meados de 2020.

⁴ O termo “trabalho” é usado de forma ampla neste artigo para indicar tanto o trabalho físico (no idioma inglês, geralmente identificado como “labour”) quanto o intelectual (no idioma inglês, geralmente identificado como “service”).

⁵ J. Long & J. Ferrie, *Labour Mobility*, Oxford Encyclopaedia of Economic History (2011).

⁶ Oxford Reference, *Mobility of Labour*, disponível em <https://www.oxfordreference.com/view/10.1093/oi/authority.20110803100202885> (acessado em 23 de março de 2022).

⁷ Para uma perspectiva sobre as diversas políticas tributárias que um país pode adotar para lidar com a mobilidade transfronteiriça de físicas, incluindo regimes tributários preferenciais, consulte BERETTA, G. *Cross-Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Coordination among Jurisdictions (even) after BEPS*. 47 *Intertax* 1, pp. 91-112, 2019.

Ainda assim, o número de pessoas que vivem fora do país tenha atingido a impressionante cifra de 281 milhões em 2020⁸.

Enquanto isso, a COVID-19 expandiu significativamente a extensão da mobilidade da mão de obra e as categorias de trabalhadores envolvidos⁹. A pandemia causou um aumento imediato nos padrões de trabalho remoto, com as pessoas transformando suas casas em escritórios domésticos conectados à Internet 24 horas por dia, 7 dias por semana. A adoção maciça do trabalho remoto também produziu novos arranjos nos horários diários e estimulou os indivíduos a explorar novas formas de explorar seu talento, por exemplo, realizando trabalhos sob demanda por meio de plataformas on-line. Assim que as restrições de viagem foram, pelo menos parcialmente, suspensas, vários indivíduos independentes de localização até se mudaram para outros lugares para trabalhar e viver em meio às ondas de pandemia subsequentes. Enquanto isso, para ajudar seu setor turístico em dificuldades, vários países emitiram vistos de trabalho remoto ou concederam autorizações de residência temporárias para nômades digitais que se mudaram para seu território. Se o modelo "work-from-anywhere" continuar a ganhar força após a pandemia, as empresas poderão eventualmente contratar os melhores talentos trabalhando remotamente de qualquer lugar, sem restrições territoriais.

Este artigo investiga como as mudanças em curso nos padrões de trabalho podem afetar a tributação da renda do trabalho, com base em suas várias classificações nos tratados fiscais. A análise é conduzida principalmente usando como referência o Modelo de Convenção Tributária da OCDE de 2017 sobre Renda e Capital (Modelo OCDE)¹⁰. O artigo está estruturado da seguinte forma. Após esta introdução, definindo o cenário e o plano de ação, a seção 2. traça mais de perto as modificações atuais nos padrões de trabalho resumidos acima. Em particular, quatro quadrantes principais de mudanças na mão de obra são traçados: (i) trabalho em home office; (ii) formas não padronizadas de emprego; (iii) o

⁸ Organização das Nações Unidas. International Migration 2020. Highlights, p. 1 (2021), disponível em https://www.un.org/development/desa/pd/sites/www.un.org.development.desa.pd/files/undesapd_2020_international_migration_highlights.pdf. Acessado em 23 de março de 2022. A emigração de um único país pode, de fato, atingir números elevados. Por exemplo, em 2021, os cidadãos italianos que viviam fora da Itália representavam 9,5% de toda a população atualmente residente na Itália (aproximadamente 60 milhões). Consulte Fondazione Migrantes, Rapporto Italiani nel Mondo. Sintesi (2021), disponível em https://www.migrantes.it/wp-content/uploads/sites/50/2021/11/Sintesi_RIM2021.pdf. Acessado em 23 de março 2022.

⁹ Os termos "trabalho" e "trabalhadores" são usados neste artigo em seu significado no idioma comum, independentemente de qualquer classificação legal, uma vez que, por exemplo, mesmo sob a legislação da UE, não há uma definição única de "trabalho" e "trabalhadores", mas esses termos variam de acordo com cada área do direito.

¹⁰ Modelo de Convenção Tributária da OCDE sobre Renda e Capital (21 de novembro de 2017) [doravante Modelo da OCDE (2017)], Tratados e Modelos IBFD.

nomadismo digital; e (iv) a descentralização dos empregos. As seções 3, 4 e 5 apresentam uma visão geral das regras sobre a tributação da renda do trabalho nos tratados fiscais. Notavelmente, a seção 3. é dedicada à tributação da "renda do trabalho" nos termos do artigo 15 do Modelo da OCDE. A seção 4 trata das regras de alocação para rendimentos de negócios e de trabalho autônomo nos termos do artigo 7 do Modelo da OCDE. A renda de "serviços pessoais independentes" também é discutida nessa seção, pois, embora o artigo 14 tenha sido excluído do Modelo da OCDE em 2000, essa disposição ainda é usada em vários tratados tributários bilaterais. A Seção 5 examina o caso do home office e ilustra as possíveis implicações com relação criação de estabelecimentos permanentes ("EPs") para empresas que exploram uma força de trabalho remota. A Seção 6 discute alguns desafios que as mudanças em curso nos padrões de trabalho representam no campo da tributação e propõe soluções provisórias para repensar o tratamento da renda do trabalho nos tratados fiscais. A seção 7 aborda a conclusão.

2. QUATRO QUADRANTES DA MUDANÇA NO TRABALHO

2.1. TRABALHO EM HOME OFFICE

Durante a maior parte da história, trabalhar em casa tem sido a norma. Na era pré-industrial, a maior parte da produção era feita em casa. O trabalho em casa não desapareceu totalmente com a industrialização. Pelo contrário, as mudanças nas estruturas empresariais e a descentralização da produção favoreceram o ressurgimento do trabalho em casa nas últimas décadas¹¹. A definição legal de "trabalho em casa" está contida na convenção homônima da Organização Internacional do Trabalho (OIT)¹². Notadamente, o artigo 1º da "Convenção sobre Trabalho Domiciliar" da OIT descreve o "trabalho domiciliar" como "trabalho realizado por uma pessoa, a ser referido como trabalhador domiciliar, (i) em sua casa ou em outro local de sua escolha, que não seja o local de trabalho do empregador; (ii) mediante remuneração; (iii) que resulte em um produto ou serviço conforme especificado pelo empregador, independentemente de quem forneça os equipamentos, materiais ou outros insumos utilizados". Essa definição se estende a qualquer trabalhador que não tenha "o grau de autonomia e de independência econômica necessário para ser considerado um trabalhador independente"¹³.

¹¹ Para uma perspectiva histórica sobre o trabalho em home office, consulte K. Christensen, *The New Era of Home-based Work: Directions and Policies* (Routledge 2019).

¹² Organização Internacional do Trabalho (OIT), *C177 - Convenção sobre Trabalho Doméstico*, 1996 (nº 177).

¹³ Ver M. Wouters, *International Labour Standards and Platform Work* p. 210 (Kluwer Law International 2021), que considera que o significado específico de "autonomia" para fins de exclusão dos trabalhadores independentes domiciliares do âmbito de aplicação da Convenção da OIT não tem nada a ver com o conceito de "autonomia" para a distinção entre empregados regulares e trabalhadores autônomos. Ele argumenta ainda que, com base nessa interpretação, um

Consequentemente, os trabalhadores autônomos e empreendedores não estão incluídos nesse quadro legislativo¹⁴. Em um resumo de política publicado em agosto de 2020, a OIT considerou que a definição de "trabalhador em domicílio" estabelecia na Convenção sobre Trabalho Doméstico também se aplica aos empregados que realizam seu trabalho em casa regularmente, ao passo que os teletrabalhadores ocasionais permanecem fora do escopo¹⁵.

O teletrabalho é um conceito mais restrito do que o trabalho domiciliar, pois se aplica apenas aos funcionários que trabalham remotamente a partir de suas próprias instalações¹⁶. Originalmente descrito como "telecommuting", o teletrabalho surgiu na Califórnia na década de 1970 e era comumente praticado por trabalhadores do setor de tecnologia da informação e comunicação (TIC)¹⁷. Apesar do crescimento exponencial das capacidades das TIC nas décadas seguintes, antes da pandemia da COVID-19, o teletrabalho era uma prática limitada a um nicho da população ativa. Estudos de pesquisa sobre o mercado de trabalho da UE constataram que o teletrabalho aumentou muito lentamente nos últimos dez anos, principalmente como um padrão de trabalho ocasional e de forma desigual entre diferentes ocupações e setores¹⁸. Várias razões podem explicar por que a localização e a proximidade ainda são importantes, apesar de qualquer retórica sobre a "morte

crowdworker não subordinado, mas não autônomo, deve ser incluído no escopo da Convenção da OIT.

¹⁴ Consulte o Comitê de Especialistas da OIT sobre a Aplicação de Convenções e Recomendações, *Promoting Employment and Decent Work in a Changing Landscape*, p. 237 (OIT 2020), que estipula que "a cobertura da Convenção não se aplica aos trabalhadores que estão claramente em uma situação de emprego... ela se aplica a todas as pessoas que realizam trabalho doméstico".

¹⁵ OIT, *Policy Brief. Working from Home: Estimating the Worldwide Potential*, disponível em https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/---travail/documents/briefingnote/wcms_743447.pdf (acessado em 23 de março de 2022).

¹⁶ O Cambridge Dictionary define "teletrabalho" como "a atividade de trabalhar em casa, enquanto se comunica com seu escritório por telefone ou e-mail ou usando a Internet". Veja também o *Acordo-Quadro Europeu sobre Teletrabalho (FAT)* (2021), disponível em https://resourcecentre.etuc.org/sites/default/files/2020-09/Telework%202002_Framework%20Agreement%20-%20EN.pdf (acessado em 23 de março de 2022), que define "teletrabalho" como "uma forma de organização e/ou execução do trabalho, utilizando tecnologia da informação, no contexto de um contrato/relação de trabalho, em que o trabalho, que também poderia ser realizado nas instalações do empregador, é fora dessas instalações regularmente". O FAT também estabelece que "os teletrabalhadores se beneficiam dos mesmos direitos, garantidos pela legislação aplicável e por acordos coletivos, que os trabalhadores comparáveis nas instalações do empregador".

¹⁷ P.L. Mokhtarian, *Defining Telecommuting*, *Transportation Research Record* 1305, pp. 273-281 (1991).

¹⁸ Comissão Europeia, *Policy Brief. Teletrabalho na UE antes e depois da COVID-19: Where We Were, Where We Head to*, disponível em https://ec.europa.eu/jrc/sites/jrcsh/files/jrc120945_policy_brief_-_covid_and_telework_final.pdf (acessado em 23 de março de 2022).

da distância"¹⁹. Uma das teorias mais interessantes aponta para a propensão inerente da atual "economia do conhecimento"²⁰ para a agregação geográfica, no sentido de uma dinâmica vencedor-perdedor, em que as cidades e comunidades que atraem trabalhadores qualificados e bons empregos tendem a atrair ainda mais, enquanto outros clusters perdem terreno progressivamente²¹.

A crise da COVID-19 provavelmente será lembrada como o único evento que marcou uma mudança significativa em suas vidas²². De um fenômeno de baixo alcance concentrado em alguns países e categorias de trabalhadores, o trabalho em casa de repente se tornou uma prática generalizada que garantiu a segurança dos trabalhadores e a relativa continuidade dos negócios durante a pandemia²³. As primeiras pesquisas mostram que esse experimento massivo e involuntário provou ser um tremendo sucesso para a maioria dos funcionários e empregadores²⁴. De fato, a mudança para o "trabalho em casa" também afetou muitos funcionários das autoridades fiscais²⁵. Certamente, a capacidade real e a frequência com que os indivíduos trabalham remotamente dependem muito do contexto do trabalho, das tarefas e dos equipamentos necessários, e não das ocupações²⁶. Além disso, a

¹⁹ F. Cairncross, *The Death of Distance: How the Communications Revolution Will Change Our Lives* (Harvard Business School Press, 1997).

²⁰ A origem do termo "economia do conhecimento" é geralmente atribuída a P.F. Drucker, *The Age of Discontinuity* (Elsevier, 1969), que usou essa expressão como título do capítulo 12 de seu livro.

²¹ OCDE, *The Metropolitan Century: Understanding Urbanisation and Its Consequences* (OCDE, 2015). Para uma análise da dinâmica da mobilidade da mão de obra nos Estados Unidos durante século XXI, consulte E. Moretti, *The New Geography of Jobs* (Houghton Mifflin Harcourt 2012).

²² *Remote-first Work Is Taking Over the Rich World*, *The Economist* (31 de outubro de 2021).

²³ Por exemplo, na Itália, de acordo com estimativas do maior sindicato do país, os teletrabalhadores aumentaram de 0,5 milhão para 8 milhões durante a pandemia da COVID-19. Consulte Cgil/Fondazione di Vittorio, *Quando lavorare da casa è... SMART? 1° Indagine Cgil/Fondazione Di Vittorio sullo Smart Working* (18 de maio de 2020), disponível em <https://img-prod.collettiva.it/images/2020/05/18/123405173-946b698d-e841-4329-9a4c-1561929819ca.pdf> (acessado em 23 de março de 2022).

²⁴ PwC, *US Remote Survey* (12 de janeiro de 2021), disponível em <https://www.pwc.com/us/en/library/covid-19/us-remote-work-survey.html> (acessado em 23 de março de 2022).

²⁵ OCDE, *Administração tributária: Towards Sustainable Remote Working in a Post-COVID-19 Environment* (OCDE 2021). No entanto, o teletrabalho era uma prática já conhecida pelas autoridades fiscais de alguns países (por exemplo, a administração fiscal finlandesa o introduziu em 2012).

²⁶ Instituto Global McKinsey, *O futuro do trabalho após a COVID-19* (18 de fevereiro de 2021), disponível em <https://www.mckinsey.com/featured-insights/future-of-work/the-future-of-work-after-covid-19> (acessado em 23 de março de 2022), afirma que, embora a pandemia tenha demonstrado que algumas ocupações podem ser desempenhadas com sucesso de forma remota,

possibilidade de apenas uma fração da população trabalhar em casa pode exacerbar as desigualdades sociais existentes²⁷. Para equilibrar a alegada vantagem de trabalhar em casa em vez de no escritório, um artigo de pesquisa do Deutsche Bank até os países a introduzir um "imposto sobre o trabalho em casa"²⁸.

Com relação ao futuro previsível após a pandemia, enquanto algumas empresas se preocupam em declarar que seus funcionários têm liberdade para trabalhar em casa indefinidamente e outras exigem que seus funcionários voltem ao escritório²⁹, a maioria das pesquisas de negócios prevê, como cenário mais provável, um local de trabalho híbrido³⁰. Sob essa perspectiva, as empresas podem permitir que os funcionários trabalhem em casa dois ou mais dias por semana, por exemplo, três dias no escritório, dois dias remotos e dois dias de folga - uma semana 3-2-2³¹. Nesse

atividades como coaching, aconselhamento ou ensino e treinamento são muito mais eficazes se realizadas pessoalmente.

²⁷ O McKinsey Global Institute, *supra* n. 23, conclui que o potencial para o trabalho remoto está concentrado em trabalhadores altamente qualificados e com alto nível de instrução em alguns setores, e regiões geográficas, enquanto existem poucas ou nenhuma oportunidade para trabalhos que exijam interação frequente com outras pessoas ou o uso de maquinário específico do local.

²⁸ Pesquisa do Deutsche Bank, *A Work from Home Tax* (novembro de 2020), disponível em https://www.dbresearch.com/PROD/home_tax.pdf?undefined&reeload=hwypIYDWGQglk8adpsFcGD3QDRvBdPV6sj0stFRuuQiWgc9IruXlpZY445yT1/paauQ3NYeY/FDDeKIW7LwSzQ== (acessado em 23 de março de 2022).

²⁹ Para ver alguns exemplos de políticas de trabalho em casa/no escritório das empresas, consulte *Take Our Return-to Office Survey to Help Us Understand How Employees Feel about Their Companies' Remote Work Policies*, Business Insider (25 de outubro de 2021).

³⁰ Veja o exemplo, Microsoft, *The Next Great Disruption Is Hybrid Work - Are You Ready?* (23 de março de 2021), disponível em <https://www.microsoft.com/en-us/worklab/work-trend-index/hybrid-work> (acessado em 23 de março de 2022); PwC, *The Future of Remote Work: Global PwC Survey Outputs* (8 de setembro de 2020), disponível em <https://www.pwc.com/gx/en/services/people-organisation/publications/assets/pwc-the-future-of-remote-work-global-pwc-survey-outputs.pdf> (acessado em 23 de março de 2022); e Upwork, *Economist Report: Remote Workers on the Move* (2020), disponível em <https://www.upwork.com/press/releases/economist-report-remote-workers-on-the-move> (acessado em 23 de março de 2022).

³¹ S. Olster, *24 Big Ideas that Will Change Our World in 2021*, LinkedIn (9 de dezembro de 2020), disponível em <https://www.linkedin.com/pulse/24-big-ideas-change-our-world-2021-scott-olster/> (acessado em 23 de março de 2022). Com base no feedback de seus funcionários, a empresa de software norte-americana Salesforce introduziu um modelo de local de trabalho híbrido, oferecendo a seus funcionários três formas de trabalho: flex (em média, um a três dias no escritório por semana), totalmente remoto e baseado no escritório. Veja S. Spiegel, *The Future of Work at Salesforce: Digital, Human and Connected*, Salesforce (28 de abril de 2021), disponível em

cenário de local de trabalho misto, a maioria dos funcionários continuará a trabalhar em casa; no entanto, os escritórios não desaparecerão completamente³². Em vez disso, os escritórios tradicionais serão convertidos em espaços compartilhados, organizados para hot-desking, onde os trabalhadores podem colaborar e se conectar³³.

2.2. FORMAS NÃO PADRONIZADAS DE EMPREGO

Durante décadas, no século XX, os países desenvolveram sua legislação trabalhista com base na premissa de uma "relação de emprego padrão", baseada em um tipo de trabalho que é contínuo, em tempo integral e envolve uma relação subordinada e direta entre o empregador e o empregado. Dessa forma, na maioria dos sistemas jurídicos do mundo, existe uma divisão binária entre aqueles que têm uma relação de emprego padrão e os autônomos³⁴. As mudanças na estrutura econômica da maioria das economias dos países devido à globalização, aos tecnológicos e aos novos modelos empresariais levaram a uma mudança do emprego padrão para formas de emprego não padrão (NSE). NSE é uma expressão abrangente que engloba várias formas de emprego que têm algumas características em comum com o trabalho autônomo. Notavelmente, de acordo com a classificação da OIT, o NSE inclui contratos de prazo fixo e baseados em tarefas, trabalho em tempo parcial e em regime de plantão, relações de emprego formadas através de agências e de multiparcerias, relações de emprego dissimuladas e trabalho autônomo dependente³⁵.

Uma das tendências mais visíveis em relação à desstandardização do emprego está relacionada ao surgimento, nos últimos anos, de arranjos de trabalho casual, em que os trabalhadores são contratados em curto prazo ou de forma intermitente. Os arranjos de trabalho casual estão notavelmente associados ao crescimento de duas formas de emprego³⁶: " O primeiro termo, também descrito como "trabalho

<https://www.salesforce.com/news/stories/salesforce-future-of-work/> (acessado em 11 de fevereiro de 2022).

³² Consulte *The Rise of Working from Home*, *The Economist* (10 de abril de 2021), que prevê que, apesar de ser provável que o trabalho em casa permaneça após a pandemia, as empresas "somente remotas" continuarão sendo uma pequena minoria dentro da comunidade empresarial.

³³ E. Jacobs, *New Frontiers of Hybrid Work Take Shape (Novas fronteiras do trabalho híbrido ganham forma)*, *Financial Times* (12 de abril de 2021).

³⁴ OIT, *Non-standard Employment Around the World: Understanding Challenges, Shaping Prospects* pp. 7-42 (OIT 2016).

³⁵ OIT, *Non-standard Forms of Employment. Report for Discussion at the Meeting of Experts on Non-Standard Forms of Employment* (Genebra, 16-19 de fevereiro de 2015), disponível em https://www.ilo.org/wcmsp5/groups/public/---ed_protect/---protrav/---travail/documents/meetingdocument/wcms_336934.pdf (acessado em 23 de março de 2022).

³⁶ Veja J. Berg & V. De Stefano, *Regulating Work in the 'Gig Economy'* (10 de julho de 2015), disponível em <https://iloblog.org/2015/07/10/regulating-work-in-the-gig-economy> (acessado em 23

como serviço" ou "produção por pares", inclui atividades de trabalho que exigem a conclusão de uma série de tarefas por meio de plataformas on-line na forma de serviços intelectuais, como web design, serviços de TI e consultoria³⁷. Plataformas de trabalho coletivo, como Amazon Mechanical Turk, Fiverr, Freelancer.com e Upwork, são exemplos disso³⁸. Em vez disso, o trabalho sob demanda por meio de aplicativos, na linguagem cotidiana chamado de trabalho "compartilhado" ou "gig" da economia, envolve a execução de atividades no local, como transporte, limpeza e jardinagem, canalizadas por meio de aplicativos da Web gerenciados por plataformas on-line, cujos algoritmos ajudam a definir padrões mínimos de qualidade dos serviços e a gerenciar uma força de trabalho grande e de baixo custo³⁹. Exemplos notáveis de atividades de trabalho em plataformas são os serviços de entrega fornecidos em mercados on-line, como Deliveroo, Foodora, Glovo e UberEats⁴⁰.

A atual fragmentação da mão de obra em uma infinidade de empregos temporários ou microtarefas reflete as macrotendências do mercado de trabalho, como a maior flexibilidade das relações de trabalho, a descentralização das estruturas de produção e a dependência de redes dispersas⁴¹. O *crowdwork* se encaixa bem nesse cenário. Ele consiste em um grupo grande e distribuído de

de março de 2022); e A. Pesole et al., *Platform Workers in Europe* p. 4 (JRC Working Papers, Comissão da UE 2018).

³⁷ EurWork, *Crowd Employment*, disponível em <https://www.eurofound.europa.eu/observatories/eurwork/industrial-relations-dictionary/crowd-employment>, define "crowd employment" como um emprego que "utiliza uma plataforma on-line para permitir que organizações ou indivíduos acessem um grupo indefinido e desconhecido de outras organizações ou indivíduos para resolver problemas específicos ou fornecer serviços ou produtos específicos em troca de pagamento".

³⁸ Veja J. Berg, *Protecting Workers in the Digital Age: Technology, Outsourcing, and the Growing Precariousness of Work*, 41 *Comparative Labor Law & Policy Journal* 1, p. 74 (2019), que considera que "as plataformas de trabalho digital permitiram a contratação de mão de obra em tempo real para uma infinidade de tarefas, desde programação de TI, desenvolvimento web, design gráfico, redação ou tarefas administrativas de rotina". Veja também Wouters, *supra* n. 10, na p. 225, que afirma que os "trabalhadores de cliques" em plataformas de microtarefas, como a Amazon Mechanical Turk, participam de uma "linha de montagem cognitiva" em vez de trabalho verdadeiramente intelectual.

³⁹ V. de Stefano, *The Rise of the Just-in-Time Workforce: On-Demand Work, Crowdwork, and Labor Protection in the Gig-Economy*, 37 *Comparative Labor Law & Policy Journal* 3, pp. 471-504 (2016).

⁴⁰ Para uma investigação do perfil dos trabalhadores de plataforma, consulte Eurofound, *Employment and Working Conditions of Selected Types of Platform Work*, pp. 17-36 (Publications Office of the European Union 2018).

⁴¹ A. Aloisi, *Commoditized Workers: Case Study Research on Labor Law Issues Arising from a Set of on-Demand/Gig Economy Platforms*, 37 *Comparative Labor Law & Policy Journal* 3, p. 653 (2016). Consulte também A. Gilbert et al.

trabalhadores que realizam tipos de trabalhos que podem ser feitos remotamente, potencialmente de qualquer lugar. Os trabalhadores das multidões se encontram em um mercado de trabalho global, competindo com colegas de outros países em pé de igualdade. Uma força de trabalho dispersa também pode acelerar a polarização dos negócios⁴². Por um lado, profissionais globais e criativos enviam propostas para trabalhos específicos na Web. Por outro lado, os profissionais locais atuam como prestadores de serviços, executando o trabalho, implementando o design e garantindo o relacionamento com as autoridades locais⁴³.

No que diz respeito ao trabalho sob demanda por meio de aplicativos, a principal questão está relacionada à possível classificação incorreta dos trabalhadores como "contratados independentes" em vez de "empregados"⁴⁴. A aquisição do status de empregado é importante porque esse status é uma porta de entrada para muitos direitos legais substantivos. Notavelmente, no campo do direito tributário, o status de empregado determina a aplicação de diferentes regras tributárias sobre deduções e limites de renda para os , além de desencadear obrigações de retenção de impostos para os empregadores⁴⁵. Nos últimos anos, a classificação de trabalhadores da "economia gig" por plataformas tem atraído a atenção de muitos tribunais em vários países⁴⁶. Uma decisão marcante a esse respeito foi divulgada em fevereiro de 2021, quando a Suprema Corte do Reino Unido considerou que os motoristas da Uber são trabalhadores para fins da legislação trabalhista daquele país⁴⁷. Uma definição ampla de "trabalhador de

⁴² V. de Stefano & A. Aloisi, *European Legal Framework for 'Digital Labour Platforms'* p. 38 (Comissão Europeia 2018).

⁴³ Aloisi, *supra* n. 38, na p. 661.

⁴⁴ A delimitação das áreas de "contrato de prestação de serviços" e "contrato de prestação de serviços" sempre apresentou dificuldades práticas e ainda representa um assunto discutível. Os trabalhadores sob demanda, de fato, apresentam algumas características próprias dos contratados independentes (por exemplo, flexibilidade de horário e propriedade de equipamentos) e outras que lembram os empregados (por exemplo, falta de supervisão e poder de controle e sujeição ao poder de direção de terceiros). A esse respeito, deve-se observar que a qualificação da jurídica não segue necessariamente a designação nos termos dos acordos contratuais. Pelo contrário, com base na "doutrina da primazia dos fatos", as disposições contratuais podem ser anuladas para dar valor à implementação real do contrato no dia a dia.

⁴⁵ OCDE/G20, *Desafios fiscais decorrentes da digitalização - Relatório provisório de 2018: Inclusive Framework on BEPS* pp. 196- 197 (OCDE 2018), Fontes primárias IBFD.

⁴⁶ Para uma visão geral, consulte M.A. Cherry & A. Aloisi, *Dependent Contractors in the Gig Economy: A Comparative Approach*, 66 *American University Law Review* 3, pp. 635-689 (2016). Veja Também V. De Stefano et al., *Platform Work and the Employment Relationship*, Documento de Trabalho da OIT 27 (2021).

⁴⁷ REINO UNIDO: SC, 21 de fevereiro de 2021, *Uber BV e outros (Recorrentes) v. Aslam e outros (Recorridos)*, [2021] UKSC 5. A Suprema Corte do Reino Unido baseou suas conclusões no fato de

plataforma" também é usada na proposta da Comissão Europeia para uma diretiva sobre a melhoria das condições de trabalho em plataformas, publicada em dezembro de 2021⁴⁸.

Todos os tipos de arranjos de trabalho descritos acima sinalizam o surgimento de novas formas de emprego localizadas no território cinzento e muitas vezes desconhecido entre os contratos de trabalho e o trabalho autônomo. Como tal, essas novas formas de trabalho dificilmente se encaixam nas categorias binárias existentes de trabalho dependente e trabalho autônomo utilizadas na legislação trabalhista e tributária da maioria dos países⁴⁹. Essas dificuldades podem até mesmo ser exacerbadas se o trabalho remoto se consolidar. De fato, o teletrabalho afeta não apenas os empregados, mas também os autônomos. Se o teletrabalho se estabelecer como o "novo normal", poderá ser bastante problemático determinar se o trabalho de *crowdsourcing* ocorre dentro ou fora dos limites de uma empresa, ou seja, se "a multidão" compreende a força de trabalho local interna de uma empresa ou se a empresa simplesmente depende de muitos indivíduos autônomos geograficamente dispersos conectados via Internet⁵⁰.

2.3. NOMADISMO DIGITAL

Em 1997, antes da virada do milênio e em uma época em que a Internet estava apenas entrando na vida cotidiana das pessoas comuns, um livro chamado "Digital Nomad" previu que o desenvolvimento da tecnologia permitiria que as pessoas trabalhassem em lugares remotos e estivessem constantemente em movimento em todo o mundo, transformando grande parte da população de trabalhadores com o local de trabalho pré-definido em trabalhadores nômades de localização

que a Uber os termos do contrato e determina a maneira pela qual os motoristas aceitam pedidos de carona e prestam de transporte aos passageiros.

⁴⁸ Comissão Europeia, *Proposta de Diretiva do Parlamento Europeu e do Conselho relativa à melhoria das condições de trabalho no trabalho em plataforma*, COM(2021) 762 final, que, no art. 2(3), define uma "pessoa que executa em plataforma" como "qualquer indivíduo que executa trabalho em plataforma, independentemente da designação contratual da relação entre esse indivíduo e a plataforma de trabalho digital pelas partes envolvidas".

⁴⁹ Para uma discussão, consulte A. Adams, J. Freedman & J. Prassl, *Rethinking Legal Taxonomies for the Gig Economy*, 34 *Oxford Review of Economic Policy* 3, pp. 475-494 (2018). Veja também B. Balaram, J. Warden e F. Wallace-Stephens, *Good Gigs. A Fairer Future for the UK's Gig Economy* (Royal Society for the encouragement of Arts, Manufactures and Commerce (RSA) Action and Research Centre 2017).

⁵⁰ De certa forma, enquanto uma empresa tradicional organiza a mão de obra e outros recursos físicos ou imateriais, minimizando o custo da transação internamente, conforme a famosa teoria de Roland Coase (R.H. Coase, *The Nature of the Firm*, 16 *Economica* 4, pp. 386-405 (1937)), as plataformas multifacetadas geram valor simplificando e apoiando a interação entre prestadores de serviços independentes e consumidores.

independente⁵¹. Não mais compelidos a uma distância fixa e mutante entre a residência habitual e o local de trabalho familiar, esse livro-manifesto vislumbrava uma utopia fortalecedora em que os trabalhadores poderiam se dispersar pelo mundo e escolher o melhor local para trabalhar e viver. Esse fenômeno, impulsionado pelo advento das TIC, foi popularizado com o nome de "nomadismo digital"⁵².

O nomadismo digital rapidamente deixou de ser um movimento de mochileiros para se tornar popular na segunda década do século XXI, quando surgiram comunidades on-line dedicadas (por exemplo, Nomad List), vários espaços de trabalho conjunto foram abertos (por exemplo, WeWork), empresas de voos econômicos decolaram (por exemplo, Ryanair), novas oportunidades de acomodação surgiram (por exemplo, Airbnb) e dispositivos móveis miniaturizados apareceram (por exemplo, smartphones)⁵³. Durante a última década, o nomadismo digital também obteve algum reconhecimento legal. Em 2014, a Estônia lançou seu programa de residência eletrônica, que permite que pessoas de todo o mundo administrem um negócio e acessem os serviços do governo estoniano totalmente on-line, sem se mudarem para república báltica⁵⁴. O programa atrai especialmente empreendedores e freelancers, mas também é anunciado para "nômades digitais que buscam um estilo de vida minimalista e a verdadeira liberdade de um local fixo"⁵⁵. De certa forma, ao envolver a realocação em um país onde o custo de vida é menor e, ao mesmo tempo, receber uma renda maior do que a média desse país, o nomadismo digital realiza uma forma de "geo-arbitragem"⁵⁶.

Embora tenha ganhado popularidade nos últimos anos, o fenômeno do nomadismo digital permaneceu até agora confinado à vanguarda da população

⁵¹ T. Makimoto & D. Manners, *Digital Nomad* (Wiley 1997). Também pode ser lembrado um livro de ficção científica de M. McLuhan, *The Gutenberg Galaxy: The Making of Typographic Man* (University of Toronto Press, 1962), que mostrava nômades viajando em alta velocidade, usando as instalações na estrada a ponto de quase não precisarem de casa.

⁵² Veja, por exemplo, R.A. Woldoff & R.C. Litchfield, *Digital Nomads: In Search of Freedom, Community, and Meaningful Work in the New Economy* (Oxford University Press 2021). Entre os trabalhos acadêmicos, consulte D. Schlagwein, *Escaping the Rat Race: Justifications in Digital Nomadism* (ECIS 2018).

⁵³ B.Y. Thompson, *Digital Nomadism: Mobility, Millennials and the Future of Work in the Online Gig Economy* in *The Future of Creative Work* pp. 156-171 (G. Hearn ed., Edward Elgar Publishing 2020).

⁵⁴ A iniciativa de residência eletrônica do governo da Estônia, lançada oficialmente em 1º de dezembro de 2014, foi criada com base na ideia discutida por três pessoas em um artigo seminal. Consulte T. Kotka, S. Sikkut & R. Annus, *10 Million "e-Estonians" by 2025!*, disponível em <https://taavikotka.wordpress.com/2014/05/04/10-million-e-estonians-by-2025/> (acessado em 23 de março de 2022).

⁵⁵ República da Estônia, *Become an e-Resident*, disponível em <https://e-resident.gov.ee/become-an-e-resident/> (acessado em 23 Mar. 2022).

⁵⁶ O termo "geo-arbitragem" foi criado por T. Ferriss, *The 4-Hour Workweek* (Harmony 2009).

que tem um emprego que permite trabalhar totalmente on-line, em ambientes independentes de localização, com recursos pessoais e financeiros suficientes para abraçar um estilo de vida altamente móvel. Em suma, indivíduos que possuem habilidades muito procuradas⁵⁷. Para o "cidadão comum", que tem um emprego regular e um cronograma tradicional de vida e trabalho, o nomadismo digital, acompanhado de seu clichê de fotos com o "laptop na praia", é dificilmente acessível⁵⁸.

A crise da COVID-19 tem o potencial de reverter essa situação. O surto de pandemia no final de fevereiro de 2020 deixou muitos trabalhadores presos em locais fora de seu estado de residência e/ou trabalho. Essas pessoas - a maioria das quais tinha um equilíbrio regular entre vida e trabalho e costumava trabalhar nas instalações de seus empregadores - começaram a teletrabalhar de vários locais, não necessariamente de onde haviam fixado sua residência habitual. Em uma segunda fase da pandemia, quando o trabalho remoto deixou de ser uma condição temporária devido a circunstâncias imprevisíveis e se estabeleceu como o "novo normal", muitas pessoas se mudaram propositalmente para outros lugares que não sua residência doméstica, realizando suas atividades de forma remota a partir de um local diferente⁵⁹. As comunidades de nômades digitais se espalharam rapidamente, tanto virtualmente, nas mídias sociais (por exemplo, grupos do Facebook),⁽⁵⁷⁾ como virtualmente, nas redes sociais. (por exemplo, grupos do Facebook)⁶⁰, bem como fisicamente, em todo o mundo (por exemplo, a "vila nômade" em Ponta do Sol, na ilha portuguesa da Madeira)⁶¹. Além de escolher um ou mais países para viver, os nômades digitais têm até a opção de embarcar em um

⁵⁷ Consulte C. Bonneau e J. Aroles, *Digital Nomads: A New Form of Leisure Class?*, em *Experiencing the New World of Work* pp. 157-178 (J. Aroles, F-X. de Vaujany & K. Dale eds., Cambridge University Press 2021), discutindo a do nomadismo digital de um estilo de vida voltado para o lazer.

⁵⁸ Eurofound e OIT, *Working Anytime, Anywhere: The Effects on the World of Work* (Escritório de Publicações da União Europeia, 2017). Consulte também O. Hannonen, *In Search of a Digital Nomad: Defining the Phenomenon*, 22 *Information Technology & Tourism* 3, pp. 335-353 (2020), que aponta a dificuldade de medir o nomadismo digital, pois esse fenômeno "abrange várias categorias e tipos de funcionários, incluindo trabalhadores tradicionais e independentes".

⁵⁹ *How Hotels Are Trying to Attract Remote Workers*, *The Economist* (29 de outubro de 2020).

⁶⁰ Veja, por exemplo, *Tenerife Remote Workers and Digital Nomads*, em <https://www.facebook.com/groups/507332689404652> (acessado em 23 de março de 2022); *Canary Islands Digital Nomads & Remote Workers*, disponível em <https://www.facebook.com/groups/1618624795083333> (acessado em 23 de março de 2022); *Digital Nomads in Madeira*, disponível em <https://www.facebook.com/groups/1063428834091068> (acessado em 23 de março de 2022); e *Algarve Digital Nomads*, disponível em <https://www.facebook.com/groups/110559502949826> (acessado em 23 de março de 2022).

⁶¹ *Nômades Digitais. Madeira Islands*, disponível em <https://digitalnomads.startupmadeira.eu/> (acessado em 23 de março de 2022).

navio de cruzeiro e trabalhar nas cadeiras do convés de um barco transformado em um escritório flutuante⁶².

Os países acompanharam de perto esse fenômeno, e vários governos estão oferecendo programas específicos que permitem que os trabalhadores digitais se mudem e vivam em seu território, embora apenas por um tempo. Em agosto de 2020, a Estônia lançou um novo "Digital Nomad Visa" que permite que os migrantes digitais vivam em um país báltico e trabalhar legalmente para seu empregador ou para sua própria empresa registrada no exterior por até um ano⁶³. Em 2020 e 2021, países caribenhos como Antígua e Barbuda, Barbados, Bermuda e Dominica emitiram certificados de visto chamados, respectivamente, "Nomad Digital Residence",⁶⁴ "Working Stamp"⁶⁵, "Work from Bermuda"⁶⁶ e "Work In Nature"⁶⁷, que concedem a executivos e estudantes permissão para trabalhar ou estudar remotamente nessas ilhas do Pacífico, após a conclusão de procedimentos de solicitação rápidos e de taxa fixa. Outros países em todo o mundo, como Brasil⁶⁸,

⁶² K. Canales, *An Unused Carnival Cruise Ship Could Soon Become a Floating Office Where Techies, YouTube Influencers, and 'Digital Nomads' Can Live and Work Remotely*, Business Insider (19 de outubro de 2020).

⁶³ República da Estônia, *Estonia Is Launching a New Digital Nomad Visa for Remote Workers*, disponível em <https://e-resident.gov.ee/nomadvisa/> (acessado em 23 de março de 2022).

⁶⁴ Governo de Antígua e Barbuda, *Live. Work. Play. Solicite a Residência Nômade em Antígua e Barbuda*, disponível em <https://antiguanomadresidence.com/> (acessado em 23 de março de 2022).

⁶⁵ Governo de Barbados, *Working Remotely from Barbados*, disponível em <https://barbadoswelcomestamp.bb/> (acessado em 23 de março de 2022).

⁶⁶ Government of Bermuda, *Work from Bermuda*, disponível em <https://forms.gov.bm/work-from-bermuda/> (acessado em 23 de março de 2022).

⁶⁷ Government of Dominica, *Work In Nature (WIN) Extended Stay Visa*, disponível em <https://windominica.gov.dm> (acessado em 23 de março de 2022).

⁶⁸ Governo do Brasil, *Resolução CNIg 45 de 9 de setembro de 2021*, disponível em <https://www.in.gov.br/en/web/dou/-/resolucao-cnig-mj-sp-n-45-de-9-de-setembro-de-2021-375554693> (acessado em 23 de março de 2022).

Cabo Verde⁶⁹, Ilhas Cayman⁷⁰, Costa Rica⁷¹, Geórgia⁷², Hungria⁷³, Islândia⁷⁴, Malta⁷⁵, Ilhas Maurício⁷⁶, México⁷⁷, Monserrat⁷⁸, Panamá⁷⁹, Romênia⁸⁰, Santa Lúcia⁸¹, Seychelles⁸² e a cidade de Dubai, nos Emirados Árabes Unidos⁸³, criaram

⁶⁹ Governo de Cabo Verde, *Work Remote in Paradise*, disponível em <https://www.remoteworkingcaboverde.com/en> (acessado em 23 de março de 2022).

⁷⁰ Governo das Ilhas Cayman, *Work Far from Home*, disponível em <https://www.visitcaymanislands.com/en-gb/global-citizen-concierge> (acessado em 23 de março de 2022).

⁷¹ Governo da Costa Rica, *Residencia Temporal. Rentista y Suis Dependientes*, disponível em [https://www.migracion.go.cr/Documentos%20compartidos/Categor%C3%ADa%20Migratorias%20\(Extranjer%C3%ADa\)/Categor%C3%ADa%20Das%20Especiales/Residencias%20Temporales/Rentista%20y%20Dependientes.pdf](https://www.migracion.go.cr/Documentos%20compartidos/Categor%C3%ADa%20Migratorias%20(Extranjer%C3%ADa)/Categor%C3%ADa%20Das%20Especiales/Residencias%20Temporales/Rentista%20y%20Dependientes.pdf) (acessado em 23 de março de 2022).

⁷² Governo da Geórgia, *Remotely from Georgia*, disponível em https://georgia.travel/en_US/article/remotely-from-georgia (acessado em 23 de março de 2022).

⁷³ Governo da Hungria, *Cartão Branco*, disponível em http://www.bmbah.hu/index.php?option=com_k2&view=item&layout=item&id=1714&Itemid=2100&lang=en (acessado em 23 de março de 2022).

⁷⁴ Governo da Islândia, *Long-term Visa for Remote Workers and Their Family Members*, disponível em <https://utl.is/index.php/en/long-term-visa-for-remote-workers-and-their-family-members> (acessado em 15 de dezembro de 2015).

⁷⁵ Government of Malta, *Nomad Residence Permit*, disponível em <https://residencymalta.gov.mt/overview/> (acessado em 23 de março de 2022).

⁷⁶ Government of Mauritius, *Mauritius Premium Visa*, disponível em <https://www.edbmauritius.org/premium-visa> (acessado em 23 de março de 2022).

⁷⁷ Governo do México, *Visto de Residente Temporário*, em <https://consulmex.sre.gob.mx/leamington/index.php/non-mexicans/visas/115-temporary-resident-visa> (acessado em 23 de março de 2022).

⁷⁸ Governo de Monserrat, *O Selo de Trabalho Remoto de Monserrat*, disponível em <https://montserratremoteworker.com> (acessado em 23 de março de 2022).

⁷⁹ Decreto Executivo 198 do Panamá, de 7 de maio de 2021, publicado no Diário Oficial eletrônico em 20 de maio de 2021, disponível em <https://www.presidencia.gob.pa/tmp/file/990/DECRETO-198.pdf> (acessado em 23 de março de 2022).

⁸⁰ Lei 22 de 14 de janeiro de 2022, publicada no Diário Oficial de 14 de janeiro de 2022, disponível em <https://www.senat.ro/Legis/Lista.aspx?cod=23635> (acessado em 23 de março de 2022).

⁸¹ Governo de Santa Lúcia, *Apply for Saint Lucia Non-Immigrant Visa*, disponível em <http://www.govt.lc/services/apply-for-saint-lucia-non-immigrant-visa> (acessado em 23 de março de 2022).

⁸² Governo de Seychelles, *Workcation Retreat*, em <https://workcation.seychelles.travel> (acessado em 23 de março de 2022).

⁸³ VisitDubai, *Work Remotely from Dubai*, disponível em <https://www.visitdubai.com/en/business-in-dubai/dubai-for-business/work-remotely-from-dubai> (acessado em 23 de março de 2022).

programas semelhantes para nômades digitais⁸⁴. Além de uma nova experiência de vida e trabalho, alguns programas de visto de curto prazo também prometem liberar os nômades digitais de quaisquer obrigações de declaração de impostos. Por exemplo, a nova "estadia temporária de nômades digitais" da Croácia concede uma isenção fiscal aos trabalhadores digitais que se mudam para o litoral do país por até um ano⁸⁵. Em 2021, a Grécia reformulou seu regime tributário para os trabalhadores que chegam, oferecendo cidadãos da UE e de fora da UE que transferem sua residência fiscal para seu território um desconto de 50% no imposto de renda de origem grega por até sete anos⁸⁶.

2.4. DESCENTRALIZAÇÃO DE EMPREGOS

Enquanto os nômades digitais podem decidir "levar a vida em uma mala" e viajar pelo mundo, outras pessoas podem se contentar apenas em experimentar o conforto do trabalho de casa, sem ter que se deslocar para o escritório diariamente. No passado, as incompatibilidades de localização entre trabalhadores e empregos só podiam ser resolvidas de duas maneiras: deslocar os trabalhadores para onde estão os empregos ou deslocar os empregos para onde estão os trabalhadores⁸⁷. As infraestruturas de Internet de banda larga, impulsionadas pelo Zoom e outras

⁸⁴ Espera-se que outros países, como Belize, Chipre, Granada, Letônia, Montenegro, Macedônia do Norte, Sérvia, Espanha e Tailândia, lancem vistos especiais de curto prazo para nômades digitais em um futuro próximo.

⁸⁵ República da Croácia, *Temporary Stay of Digital Nomads*, disponível em <https://mup.gov.hr/aliens-281621/stay-and-work/temporary-stay-of-digital-nomads/286833> (acessado em 23 de março de 2022). De acordo com o novo visto de residência croata, o termo "nômade digital" é definido como "um nacional de país terceiro que é empregado ou realiza trabalho por meio de de comunicação para uma empresa ou sua própria empresa que não está registrada na República da Croácia e não realiza trabalho ou presta serviços a empregadores na República da Croácia". A isenção de impostos está estabelecida no texto da lei aprovada em 11 de dezembro de 2020 [texto croata da lei disponível em <https://www.zakon.hr/z/85/Zakon-o-porezu-na-dohodak> (acessado em 23 de março de 2022)]. Para uma discussão, consulte S. Gadžo, *Croatia: A New (Tax Free) Promised Land for Digital Nomads? (Parte I)*, Kluwer International Tax Blog (24 de fevereiro de 2022), disponível em <http://kluwertaxblog.com/2022/02/24/croatia-a-new-tax-free-promised-land-for-digital-nomads-part-i/> (acessado em 23 de março de 2022); e S. Gadžo, *Croatia: A New (Tax Free) Promised Land for Digital Nomads? (Parte II)*, Kluwer International Tax Blog (28 de fevereiro de 2022), disponível em <http://kluwertaxblog.com/2022/02/28/croatia-a-new-tax-free-promised-land-for-digital-nomads-part-ii/> (acessado em 23 de março de 2022).

⁸⁶ Governo da Grécia. Lei 4738/2020 (Governo Grego A' 207/27.10.2020, art. 11 [tradução não oficial disponível em https://www.workfromcrete.gr/wp-content/uploads/2021/09/WorkfromCrete_Greek-National-DN-Visa-Law-4825.2021-Article-11-not-official-translation.pdf (acessado em 23 de março de 2022)].

⁸⁷ G. Sitaraman, M. Ricks & C. Serki, *Regulation and the Geography of Inequality*, 70 Duke Law Journal 1, p. 1778 (2021).

ferramentas de videoconferência, abriram uma série de novas possibilidades para muitas pessoas durante a pandemia. Apesar de estarem prontamente se preparando para a nova realidade de "trabalhar de qualquer lugar", a maioria dos funcionários ainda permanece localizada nas proximidades e na mesma jurisdição de seus empregadores⁸⁸.

No entanto, essa situação pode mudar muito em breve. Notadamente, a crescente abertura dos funcionários para o trabalho remoto permite que os empregadores contratem pessoas de qualquer lugar, não necessariamente nas proximidades de suas sedes ou filiais. A evidência empírica sugere que um número cada vez maior de empresas está preparado para contratar e gerenciar equipes remotas⁸⁹. Muitas ofertas de recrutamento não impõem mais restrições territoriais às novas contratações, muitas vezes indicando apenas uma grande área geográfica como local de trabalho exigido (por exemplo, UE-27 ou América do Norte)⁹⁰. O emprego remoto internacional, sustentado por uma adoção maciça do teletrabalho, pode vir a se tornar uma estratégia adequada para as empresas, permitindo que os empregadores aproveitem um pool de talentos não predefinido geograficamente, sem ter que pagar às pessoas para se mudarem ou construam uma presença física em qualquer país estrangeiro⁹¹. De modo geral, essas novas possibilidades podem reescrever o paradigma segundo o qual "o talento está em toda parte, mas a oportunidade não"⁹².

⁸⁸ R. Baldwin, *The Great Convergence. Information Technology and the New Globalization*, pp. 283-300 (Harvard University Press, 2016) previu que a queda nos custos de coordenação e os desenvolvimentos tecnológicos, como telepresença ou tele-robótica, permitiriam que um número cada vez maior de "serviços cerebrais" fosse realizado além das fronteiras, resultando em como "imigração virtual" ou "telecomunicação internacional". Veja também Zoom, *Enable the "Work-from-Anywhere" Revolution*, disponível em <https://zoom.us/hybrid-workforce> (acessado em 23 de março de 2022), que anuncia tecnologias (por exemplo, para reuniões, bate-papo, telefone, webinar e salas) para criar um ambiente de "trabalho de qualquer lugar".

⁸⁹ O LinkedIn até elaborou um "*Guia para contratação e gerenciamento de equipes remotas*", disponível em <https://business.linkedin.com/talent-solutions/resources/talent-management/hiring-and-managing-remote-teams> (acessado em 23 de março de 2022).

⁹⁰ Consulte Microsoft, *supra* n. 27, observando que "as publicações de empregos remotos no LinkedIn aumentaram mais de cinco vezes durante a pandemia, e as pessoas estão percebendo".

⁹¹ Veja OIT, *Social Protection of Homeworkers*, Documents of the Meeting of Experts on the Social Protection of Homeworkers (OIT, 1991), que, já em 1991, previa que o "teletrabalho" oferece "a vantagem mais espetacular para o empregador", ou seja, "a técnica organizacional de dispersão geográfica da força de trabalho em escala global".

⁹² N. Baliga, *Talent Is Everywhere. Opportunity Is Not*, Medium (9 de janeiro de 2019), disponível em <https://medium.com/div-ersity/talent-is-everywhere-opportunity-is-not-e53f2fa42c97> (acessado em 23 de março de 2022).

Os trabalhadores também podem descobrir os benefícios de um emprego no sem precisar se mudar, em alguns casos⁹³, novas formas de "distanciamento contratual" poderiam, em particular, atrair uma grande fração da população que, embora considere seus empregos atuais insatisfatórios, não quer ou simplesmente não pode deixar seu país de origem para um trabalho no exterior, mesmo depois que as restrições de viagem devido à pandemia forem totalmente suspensas⁹⁴. Pesquisas recentes descobriram que as gerações mais jovens, como a geração do milênio e a geração Z, são mais propensas a "pular de emprego", uma característica fundamental do que foi chamado de "economia YOLO", ou seja, a disposição das gerações mais jovens de deixar empregos estáveis e começar uma nova carreira como freelancers⁹⁵. O fenômeno da chamada Grande Demissão, com muitas pessoas deixando seus empregos em números recordes em 2021, também pode ser atribuído às novas atitudes dos indivíduos em relação ao trabalho⁹⁶.

Um aumento na adoção do teletrabalho também pode contribuir para uma certa descentralização dos empregos das principais áreas metropolitanas para as periferias, especialmente se os trabalhadores decidirem se instalar onde o custo de vida é mais baixo ou a qualidade de vida é mais alta, buscando um tipo de "migração de comodidade"⁹⁷. As primeiras constatações empíricas sugerem que, nos Estados Unidos, a pandemia acelerou a migração de trabalhadores do conhecimento de áreas urbanas mais caras, como Nova York e Califórnia, para locais menos caros⁹⁸. Na Itália, durante a pandemia, muitos trabalhadores das regiões mais ricas do Norte se mudaram para o sul mais pobre, de onde haviam

⁹³ Consulte BCG The Network, *Decoding Global Talent, Onsite and Virtual* (março de 2021), disponível em <https://web-assets.bcg.com/cf/76/00bdede345b09397d1269119e6f1/bcg-decoding-global-talent-onsite-and-virtual-mar-2021-rr.pdf> (acessado em 23 de março de 2022), que constatou que 57% dos entrevistados da pesquisa estavam a trabalhar remotamente para um empregador que não tivesse presença física em seu país de origem.

⁹⁴ N. Countouris & V. de Stefano, *The 'Long Covid' of Work Relations and the Future of Remote Work*, Social Europe (14 de abril de 2021), disponível em <https://www.socialeurope.eu/the-long-covid-of-work-relations-and-the-future-of-remote-work> (acessado em 23 de março de 2022).

⁹⁵ K. Roose, *Welcome to the YOLO Economy*, The New York Times (21 de abril de 2021).

⁹⁶ A. . Chugh, *What is 'The Great Resignation'? An Expert Explains*, World Economic Forum (29 de novembro de 2021), disponível em <https://www.weforum.org/agenda/2021/11/what-is-the-great-resignation-and-what-can-we-learn-from-it/> (acessado em 23 de março de 2022).

⁹⁷ H. Gosnell & J. Abrams, *Amenity Migration: Diverse Conceptualizations of Drivers, Socioeconomic Dimensions, and Emerging Challenges*, 76 *GeoJournal* 4, pp. 303-322 (2011).

⁹⁸ PwC, *supra* n. 21. Algumas cidades dos EUA também oferecem incentivos em dinheiro para trabalhadores remotos que se mudam para seu território. Ver L. Razavi, *U.S. Cities and Regions Offer Cash Incentives to Skilled Remote Workers to Relocate*, Digiday (19 de abril de 2021).

saído anteriormente ou de onde seus pais haviam emigrado⁹⁹. Por fim, a descentralização dos empregos devido à adoção do teletrabalho em larga escala pode ser usada como uma ferramenta política para combater a crescente desigualdade geográfica dentro dos países ou entre eles¹⁰⁰. Em particular, a adoção acelerada de políticas de videoconferência e trabalho em casa poderia reduzir os desequilíbrios econômicos e sociais entre as comunidades com melhor e pior desempenho¹⁰¹.

Os países e empregadores com reputação mais sólida e que oferecem mais oportunidades aos candidatos a emprego provavelmente serão os mais beneficiados por esse fenômeno de, por assim dizer, "imigração virtual"¹⁰². A imigração virtual é uma forma de "trabalho remoto internacional". No entanto, diferentemente do caso das atribuições virtuais, em que o empregador solicita especificamente que o funcionário trabalhe em um país diferente, no caso da imigração virtual, é o funcionário que solicita ao empregador que trabalhe em um país diferente daquele em que sua função está localizada ou em que os resultados de seu trabalho são explorados¹⁰³. Embora algumas empresas possam eventualmente decidir ajustar os salários dos funcionários para que se alinhem com os custos de vida dos funcionários no local escolhido¹⁰⁴, certamente, a capacidade de promover o uso maciço do teletrabalho também fará parte da capacidade futura dos funcionários de melhorar seu equilíbrio entre vida pessoal e profissional, dos empregadores de reter talentos e dos países e regiões de atrair empregos de qualidade¹⁰⁵.

⁹⁹ Svimez, *Ricerca Svimez sul numero dei South Workers*, disponível em http://lnx.svimez.info/svimez/wp-content/uploads/2020/11/2020_11_16_south_working_com.pdf (acessado em 23 de março de 2022).

¹⁰⁰ Sitaraman, Ricks & Serkin, *supra* n. 84, pp. 1763-1836, que defendem a incorporação de considerações geográficas na formulação de políticas regulatórias.

¹⁰¹ OCDE, *Exploring Policy Options on Teleworking: Steering Local Economic and Employment Development in the Time of Remote Work* (OCDE, 2020). Ver também OCDE, *Capacity for Remote Working Can Affect Lockdown Costs Differently Across Places* (2 de junho de 2020), disponível em <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/capacity-for-remote-working-can-affect-lockdown-costs-differently-across-places-0e85740e/> (acessado em 23 de março de 2022).

¹⁰² M. Wolf, *Five Forces that Will Define Our Post-Covid Future*, Financial Times (16 de dezembro de 2020). Discutindo as oportunidades e os desafios da adoção maciça de atitudes de trabalho remoto, consulte T. Neeley, *Remote Work Revolution: Succeeding from Anywhere* (Harper Business 2021).

¹⁰³ M. Harrison, *What Is International Remote Working?*, ECA (1 de abril de 2021), disponível em <https://www.eca-international.com/insights/blog/april-2021/what-is-international-remote-working> (acessado em 15 de dezembro de 2021).

¹⁰⁴ D. Kaye, *Pay Cut: Google Employees Who Work from Home Could Lose Money*, Reuters (10 de agosto de 2021); e J. Conboye, *Will Facebook's Salary-by-location Move Set Precedent for Tech?*, Financial Times (8 de julho de 2020).

¹⁰⁵ OCDE, *supra* n. 98.

3. TRIBUTAÇÃO DA RENDA DO TRABALHO DE ACORDO COM OS TRATADOS TRIBUTÁRIOS

3.1. ARTIGO 15 DO MODELO DA OCDE

De acordo com o Modelo da OCDE, a renda proveniente do emprego é tratada no artigo 15¹⁰⁶, a menos que a renda se qualifique para qualquer norma de distribuição mais específica, conforme ditam os artigos 16 a 19 do Modelo da OCDE. Especialistas em tributos geralmente concordam que o artigo 15 contém três regras para a alocação de direitos tributários entre dois estados contratantes sobre a renda do trabalho privado auferida por pessoas físicas¹⁰⁷.

A primeira regra, que está contida na primeira parte da primeira frase do artigo 15(1), diz o seguinte:

Sujeito às disposições dos Artigos 16, 18 e 19, os salários, ordenados e outras remunerações similares recebidos por um residente de um Estado Contratante em relação a um emprego serão tributáveis somente nesse Estado [...].

Essa regra atribui os direitos de tributação sobre a renda proveniente de emprego privado exclusivamente ao estado de residência do empregado. Portanto, determinar o estado de residência do funcionário é crucial ao aplicar o artigo 15 do Modelo da OCDE.

No entanto, a primeira regra se aplica - e essa é a segunda regra explicitada na segunda parte da primeira frase do artigo 15(1)¹⁰⁸:

426

¹⁰⁶O art. 15 do Modelo da OCDE forma um sistema fechado a partir de uma perspectiva (ou seja, a origem da renda é irrelevante) e temporal (ou seja, quando a compensação é paga ou recebida é irrelevante). Consulte F.P.G. Pötgens, *The "Closed System" of the Provisions on Income from Employment in the OECD Model*, 41 Eur. Taxn. 7, pp. 252-263 (2001), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD; e F.P.G. Pötgens, *Income from Trabalho Internacional Privado* cap. IX, sec. 3.2 (IBFD 2007), Livros IBFD. A qualificação da renda de acordo com uma regra distributiva mais específica dos arts. 16-19 do Modelo da OCDE pode depender da natureza do pagamento (art. 18), do status do receptor e da natureza do pagamento. 16-19 do Modelo da OCDE pode depender da natureza do pagamento (art. 18), do status do da renda (art. 17) e/ou da capacidade do pagador (art. 19). Consulte L. de Broe, *Income from Employment*, em Klaus Vogel on Tax Conventions, para. 32 (4^a ed., E. Reimer & A. Rust eds., Kluwer Law International 2015).

¹⁰⁷ Consulte L. Hinnekens, *The Salary Split and the 183-Day Exception in the OECD Model and Belgian Treaties (Part I)*, 16 Intertax 8/9, pp. 231-232 (1988); e Pötgens (2007), *supra* n. 103, no cap. V, sec. 1.1. Observe que, embora o art. 15 do Modelo da OCDE seja geralmente dirigido ao empregado, a disposição pode ter repercussões para o empregador também, por exemplo, com relação às obrigações de retenção de impostos sobre salários e vencimentos. Consulte Pötgens (2007), *supra* n. 103, no cap. V, sec. 1.2.

¹⁰⁸ O Comentário sobre o Artigo 15 do Modelo da OCDE não faz uma distinção clara entre a primeira e a segunda regra, mas parece considerar todo o Art. 15(1) como uma única regra. Consulte a

[...] a menos que o emprego seja exercido no outro Estado Contratante. Se o emprego for exercido dessa forma, a remuneração dele decorrente poderá ser tributada nesse outro Estado.

Dada a redação do artigo 15(1), essa segunda regra é, de fato, a regra geral para a tributação da renda do trabalho privado de acordo com o Modelo da OCDE¹⁰⁹. Ela prevê que a renda do trabalho privado seja tributável no país em que o trabalho é exercido, ou seja, o estado de trabalho assumido principalmente como o país de origem de acordo com o artigo 15 do Modelo da OCDE¹¹⁰. Se o trabalho é efetivamente exercido em seu território, cabe às autoridades competentes do estado de trabalho provar¹¹¹.

Os limites jurisdicionais da regra principal, nos termos do artigo 15(1) do Modelo da OCDE, também exigem que o Estado de trabalho distribua a remuneração sobre a qual esse Estado pode exercer seus direitos tributários¹¹². No caso de múltiplos locais de trabalho, a renda tem como fonte o território de cada país onde a atividade é exercida, fornecendo, assim, a base legal para a divisão de salários entre diferentes estados de trabalho¹¹³.

O Estado do trabalho não pode exercer direitos tributários sobre os rendimentos do trabalho provenientes de atividades realizadas fora de seu território, ou seja, no Estado de residência do empregado ou em um terceiro país¹¹⁴. Nesse caso, a

Convenção Modelo da OCDE sobre Imposto de Renda e sobre Capital: Commentary on Article 15 paras. 1-2 (2017), *Treaties & Models IBFD* [doravante *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15*]. Na mesma linha, consulte P. Pistone, *Article 15: Income from Employment - Global Tax Treaty Commentaries* sec. 1.1.1.2, *Global Topics IBFD*.

¹⁰⁹ Paras. 1-2 *Modelo da OCDE: Commentary on Article 15* (2017) também descreve essa regra como "a regra geral".

¹¹⁰ Id., no par. 1. Consulte também OECD, *The 183 Day Rule: Some Problems of Application and Interpretation* paras. 2-6 (OECD 1992), *Fontes Primárias IBFD*.

¹¹¹ De Broe, *supra* n. 103, no . 6.

¹¹² Pistone, *supra* n. 105, na seção. 3.1.2.

¹¹³ De Broe, *supra* n. 103, no par. 5. Alguns países alocam a renda do trabalho com base em uma fração na qual os dias de trabalho realizados no território do país estão no numerador e os dias de trabalho totais acordados contratualmente estão no denominador. Como exemplo, consulte IT: Revenue Agency, Carta Circular 17/E de 23 de maio de 2017.

¹¹⁴ De Broe, *supra* n. 103, no . 159.

chamada *lex loci laboris*¹¹⁵ ou princípio do local de trabalho¹¹⁶ não se aplica, e os direitos tributários são atribuídos apenas ao Estado de residência¹¹⁷.

O exercício físico do emprego no estado de trabalho é, por si só, insuficiente para atribuir o direito primário de tributar ao estado de trabalho. Um conjunto adicional de três condições deve ser verificado em conjunto¹¹⁸. Essas condições estão descritas no artigo 15(2) do Modelo da OCDE, que constitui a terceira regra e diz o seguinte:

Não obstante as disposições do parágrafo 1, a remuneração obtida por um residente de um Estado Contratante em relação a um emprego exercido no outro Estado Contratante será tributável somente no primeiro Estado mencionado se: (i) o destinatário estiver presente no outro Estado por um período ou períodos que não excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses que comece ou termine no ano fiscal em questão, se (ii) a remuneração é paga por, ou em nome de, um empregado que não é residente do outro Estado, e se (iii) a remuneração não for paga por um estabelecimento permanente que o empregador tenha no outro Estado.

Essa terceira regra, com seu teste triplo, cumulativo e formulado negativamente, é uma exceção à segunda regra, ou seja, a regra geral de atribuição de direitos tributários sobre a renda transfronteiriça proveniente de emprego privado. Se todos os três testes negativos forem , o Estado de residência terá direitos tributários exclusivos sobre a renda do emprego privado¹¹⁹. Assim, a terceira regra do artigo 15(2) pode ser vista como uma regra de *minimis*, que (re)atribui os direitos tributários sobre a remuneração paga em relação ao emprego privado exclusivamente ao Estado de residência, se a conexão com o Estado do trabalho não for suficientemente rigorosa¹²⁰.

¹¹⁵ Hinnekens, *supra* n. 104, na p. 229.

¹¹⁶ L.E. Schoueri, *The Residence of the Employer in the '183-Day Rule' (Article 15 of the OECD's Model Double Tax Convention)*, 23 *Intertax* 1, p. 21 (1993).

¹¹⁷ Consulte Pistone, *supra* n. 105, nas seções 2.1.1. e 3.1.1., que que o Estado de residência recebe "direitos tributários mundiais" ou "globais".

¹¹⁸ A exigência de que as três condições sejam cumpridas em conjunto não está explícita na redação do art. 15(2) do Modelo da OCDE. 15(2) do Modelo da OCDE. Entretanto, tanto o *Modelo da OCDE: Commentary on Article 15* e os acadêmicos concordam que essas três condições são . Consulte o par. 4, primeira frase do *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15* (2017); Hinnekens, *supra* n. 104, na p. 238; Pötgens (2007), *supra* n. 103, no cap. VII, sec. 1.1; De Broe, *supra* n. 103, no par. 5; e Pistone, *supra* n. 105, em sec. 3.2.1.1.1.

¹¹⁹ Pötgens (2007), *supra* n. 103, no cap. V, sec. 1.1.

¹²⁰ Id., cap. V, seções 1.1. e 1.2.2. Consulte também Schoueri, *supra* n. 113, p. 28, que considera que "[a] atividade de curto prazo não implica a aplicação do Princípio do Local de Trabalho, uma vez que não se pode afirmar que exista uma conexão direta com o Estado de Emprego".

3.2. PRESENÇA FÍSICA

Tanto a segunda quanto a terceira regra usam a presença física do funcionário no território de um país como um substituto para alocar os direitos tributários entre os dois estados contratantes¹²¹. No entanto, "presença física" tem conotações ligeiramente diferentes sob a segunda e a terceira regra descritas na seção 3.1.

A segunda parte da primeira frase do artigo 15(1) (ou seja, a segunda regra) usa a expressão "exercício de emprego", no entanto, sem fornecer uma definição¹²². O artigo 15(2)(a) (ou seja, a primeira das três regras) usa a expressão "exercício de emprego"¹²³. A redação diferente das duas expressões está relacionada ao fato de que, de acordo com a regra dos 183 dias, os dias passados no estado de trabalho

¹²¹ Conforme explicado pelo *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15*, a referência ao fato de os empregadores não serem residentes ou de a renda não ser suportada por um estabelecimento permanente do empregado no país de trabalho, de acordo com as letras (b) e (c) do art. 15(2) do Modelo da OCDE, está relacionada à necessidade de "evitar a tributação na fonte de empregos de curto prazo na medida em que a renda não é permitida como despesa dedutível no Estado do trabalho". 15(2) do Modelo da OCDE diz respeito à necessidade de "evitar a tributação na fonte de empregos de curto prazo na medida em que a renda do emprego não é permitida como uma despesa dedutível no Estado da fonte porque o empregador não é tributável nesse Estado, vez que não é residente nem tem um estabelecimento permanente nele". Esses subparágrafos também podem ser justificados pelo fato de que a imposição de requisitos de dedução na fonte com relação a empregos de curto prazo em um determinado Estado pode ser considerada uma carga administrativa excessiva quando o empregador não reside nem tem um estabelecimento permanente nesse Estado". Consulte o par. 6.2, primeira e segunda frases *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15* (2017). Pötgens (2007), *supra* n. 103, no cap. IX, seção 5.4. 5.4, considera que "a expressão PE ... também inclui PEs fictícios", como no caso de "uma atribuição de um funcionário por uma empresa matriz/empregador para prestar serviços em nome de uma subsidiária residente em outro Estado".

¹²² De Broe, *supra* n. 103, nos parágrafos. 159-160, estipula que o critério relevante para a segunda regra do art. 15(1) do Modelo da OCDE "deve ser o local onde o funcionário está fisicamente presente ao prestar os serviços pelos quais é remunerado". Entretanto, diferentemente da regra de 183 dias prevista no art. 15(2) do Modelo da OCDE, o critério relevante para a segunda regra do art. 15(1) do Modelo da OCDE, sustenta De Broe que "tudo o que estiver funcionalmente conectado com a atividade exercida no local de trabalho deve ser incluído nessa atividade". Consulte também Pötgens (2007), *supra* n. 103, no cap. IX, seção 4.2.1. 4.2.1, que observa que "a expressão 'exercida' deve ser considerada em conexão com 'o emprego' e interpretada com o auxílio do Art. 3(2), por meio do qual deve ser feita referência ao direito interno dos Estados que aplicam o tratado tributário em primeira instância. Uma visão geral da legislação nacional de alguns Estados selecionados mostra que, com frequência, busca-se uma conexão com a presença física do funcionário ao prestar seus serviços".

¹²³ Para. 5, primeira frase *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15* (2017). Referência explícita ao teste de presença física no *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15* esclarece qu

além do período de trabalho real também são incluídos no cálculo¹²⁴. Isso significa que é preciso contar os dias de presença física e não os dias em que o emprego é realmente exercido. Entretanto, para aplicar o artigo 15(2), o emprego deve ser exercido em algum momento durante o período de referência. Assim, a presença apenas por motivos particulares que exceda 183 dias não seria suficiente para a aplicação da regra do artigo 15(2)(a)¹²⁵.

A principal razão para usar a presença física como critério é explicada, embora apenas para a regra do artigo 15(1)(a), pelo Comentário sobre o Artigo 15 do Modelo da OCDE, que estipula que¹²⁶:

¹²⁴ Consulte o par. 5, quarta, quinta, sexta e sétima frases do *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15* (2017), que explica que, de acordo com a regra dos 183 dias, "os seguintes dias são incluídos no cálculo: parte de um dia, dia de chegada, dia de partida e todos os outros dias passados dentro do Estado de atividade, como sábados e domingos, feriados nacionais, feriados antes, durante e depois da atividade, pausas curtas devido a eventos treinamento, greves, lock-out, atrasos no fornecimento, dias de e morte ou doença na família". Entretanto, "os dias passados no Estado da atividade em trânsito durante uma viagem entre dois pontos fora do Estado da atividade devem ser excluídos do cálculo". Desses decorre que qualquer dia inteiro passado fora do Estado de atividade, seja em férias, viagens de negócios ou qualquer outro motivo, não deve ser levado em conta". No entanto, "[um] dia durante qualquer parte do qual, por mais breve que seja, o contribuinte esteja presente em um Estado conta como um dia de presença nesse Estado para fins de cálculo do período de 183 dias". A esse respeito, L. Hinnekens, *The Salary Split and the 183-Day Exception in the OECD Model and Belgian Treaties (Part II)*, 16 *Intertax* 10, p. 333 (1988), observa que "a simplicidade da redação da regra dos 183 dias é enganosa", uma vez que "um intervalo normal ou interrupção da presença ainda pode ser considerado 'um dia de trabalho ou de presença'".

¹²⁵ De Broe, *supra* n. 103, no . 184. Pötgens (2007), *supra* n. 103, no cap. VII, seção 2.2.2, aponta que "isso poderia significar que, se o empregado permanecer no Estado de trabalho apenas por motivos particulares, por exemplo, uma estadia no outro Estado devido a um período sabático com duração superior a 183 dias, ele poderia estar presente para os fins do Art. 15(2) do Modelo da OCDE. 15(2) do Modelo da OCDE. No entanto, primeiro é preciso determinar se o emprego é exercido no Estado do Trabalho quando um indivíduo está presente apenas porque tirou um período sabático. Se ele não exerceu seu emprego no país de trabalho, sua presença por mais de 183 dias é irrelevante".

¹²⁶ Para. 5, segunda e terceira frases *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15* (2017). De acordo com S.V. Kostić, *In Search of the Digital Nomad - Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties*, 11 *World Tax J.* 2, sec. 2.2. (2019), *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*, o *Modelo da OCDE: Commentary on Article 15* oferece uma "instrução vaga sobre a lógica por trás da regra de 183 dias no Artigo 15(2)(a)". K. Dziurdź, *Artigo 15 do Modelo da OCDE: The 183-Day Rule and the Meaning of "Borne by a Permanent Establishment"*, 67 *Bull. Intl. Taxn.* 3, pp. 123-124 (2013), *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*, aponta que "não está exatamente claro quando disposições semelhantes à regra dos 183 dias do artigo 15(2) surgiram pela primeira vez", mas materiais legislativos históricos sugerem que "o objeto e a finalidade da regra dos 183 dias é ... facilitar o movimento internacional de pessoal e as operações de empresas envolvidas no comércio

[A aplicação desse método [método dos "dias de presença física"] é simples, pois o indivíduo ou está presente em um país ou não está. A presença também pode ser documentada com relativa facilidade pelo contribuinte quando as autoridades fiscais exigirem provas.

Com relação à lógica que sustenta o teste de presença física de 183 dias, o Relatório da OCDE de 1991, intitulado *The 183 Day Rule: Some Problems of Application and Interpretation* (Alguns problemas de aplicação e interpretação) afirma o seguinte¹²⁷:

[...] é importante, por razões práticas, manter essa regra, pois, embora a legislação doméstica permita que vários países membros tributem qualquer atividade, por mais curta que seja exercida em seu território, na prática pode não ser possível tributar pessoas que trabalham por um curto período, seja por falta de informações ou porque os custos de cobrança seriam exorbitantes em comparação com o retorno. Isso também é importante para o contribuinte que acha mais fácil lidar com apenas um sistema tributário, ou seja, o de seu estado de residência, com o qual está familiarizado. O estado de residência deve, no entanto, estar em condições de exercer seu direito de tributação quando o Estado de atividade abandonar seu próprio direito.

Consequentemente, a presença física do empregado é decisiva para determinar se o emprego é exercido no país de trabalho¹²⁸. Em particular, de acordo com a regra

internacional". Potgens (2007), *supra* n. 103, no cap. II, seção 3.3. 3.3, lembra que a adoção da regra dos 183 dias seguiu-se a um estudo conduzido por Mitchell B. Carroll, que, para facilitar a atribuição de trabalhos além das fronteiras nacionais, propôs a introdução de um determinado limite durante o qual o empregado deveria estar presente no estado de trabalho para atribuir direitos tributários a esse estado.

¹²⁷ OECD (1992), *supra* n. 107, no . 6. Essa lógica é O fato de que a tributação de pessoas físicas é um fenômeno que também se reflete no histórico de tratados fiscais, que costumavam desconsiderar estadias meramente temporárias de pessoas físicas fora do país de residência sob a chamada regra *monteur*. Consulte OEEC (Comitê Fiscal WP 10), Report on the Taxation of Profits or Remuneration in Respect of Dependent and Independent Personal Services, Paris (doc. FC/WP10(57)1), p. 2 (11 de setembro de 1957), disponível em [www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP10\(57\)1E.html](http://www.taxtreatieshistory.org/data/html/FC-WP10(57)1E.html) (acessado em 23 de março de 2022).

¹²⁸ Consulte, no entanto, Pistone, *supra* n. 105, na sec. 3.3.2.2.1 (fn. 220), que lembra uma decisão do Tribunal Tributário da África do Sul (ZA: TCSA (Divisão do Cabo Ocidental, Cidade do Cabo), 9 de maio de 2018, X v. Commissioner for the South African Revenue Service, Processo 14218, Jurisprudência IBFD), que considerou a renda de emprego privado de um funcionário dos EUA originada na África do Sul, com base em um contrato de trabalho celebrado naquele país, embora as atividades reais de trabalho tenham sido realizadas por 62 dias fora da África do Sul.

do artigo 15(1)(a) do Modelo da OCDE, a renda do emprego privado é obtida em um país distinto daquele em que o empregado reside a não ser que o empregado esteja fisicamente presente e exerça atividades laborais naquele país. Qualquer outra regra de origem de renda é irrelevante. Notavelmente, o Comentário sobre o Artigo 15 do Modelo da OCDE estipula que¹²⁹:

[...] um residente de um Estado Contratante que tenha recebido remuneração relativa a um emprego de fontes no outro Estado não poderia ser tributado nesse outro Estado com relação a essa remuneração simplesmente porque os resultados desse trabalho foram explorados nesse outro Estado.

Indiscutivelmente, a irrelevância de qualquer critério para determinar a origem da renda do emprego privado que não seja a presença física do empregado está relacionada à necessidade de evitar conflitos de direitos de tributação entre os estados contratantes e, portanto, diminuir a probabilidade de dupla tributação¹³⁰.

¹²⁹ Para. 1, última frase *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15* (2017). Como uma aplicação concreta dessa regra de sourcing, consulte o art. 15(4) do Tratado de Imposto de Renda entre a Bélgica e o Reino Unido (1 de junho de 1987), Tratados e Modelos IBFD, que estipula que o imposto de renda deve ser pago em até US\$ 1.000. 15(4) *Belg.-UK Income Tax Treaty* (1 Jun. 1987), *Treaties & Models IBFD*, que estipula que "[a] atividade é efetivamente exercida em um Estado Contratante quando o empregado está fisicamente presente nesse Estado para exercer a atividade, independentemente do local em que o contrato de trabalho foi celebrado, da residência do empregador ou da pessoa que paga a remuneração, do local ou do momento do pagamento da remuneração, ou do local onde os resultados do trabalho do empregado são explorados". Consulte também Pötgens (2007), *supra* n. 103, cap. VI, seção 2.3.4, que relata o caso da Alemanha como uma exceção relevante, uma vez que, além do exercício das atividades de trabalho, o país também considera a exploração das atividades de trabalho como o fator relevante. O fato de o funcionário estar ou não fisicamente presente em um país só permite que esse país tribute a renda do emprego nos termos de um tratado de dupla tributação. Isso não implica necessariamente que o país em questão irá de fato exercer seus direitos tributários com base em suas regras de sourcing doméstico, por exemplo, se a atividade do trabalhador naquele país for apenas instrumental para a atividade de trabalho mais ampla do indivíduo que ocorre fora daquele país. Esse parece ser o caso da regra de origem da Itália para emprego dependente realizado por um indivíduo não residente em seu território (art. 23(1) (c) Lei do Imposto de Renda da Itália). A esse respeito, consulte F. Crovato, *Il lavoro dipendente transnazionale (dall'emigrante al manager) e la tassazione in base al luogo di svolgimento dell'attività*, em *Il diritto tributario nei rapporti internazionali* p. 174 (L. Carpentieri, R. Lupi & D. Stevanato, *Il Sole 24 Ore* 2003).

¹³⁰ Consulte Doernberg et al., *Electronic Commerce and Multijuris- dictional Taxation* p. 260 (Kluwer Law International 2001), que apontam que "[a] probabilidade de dupla tributação aumentaria substancialmente se os serviços fossem considerados como sendo realizados onde explorados.

3.3 EMPREGADOS EM MOVIMENTO

Vincular o local de trabalho com a presença física do empregado é problemático no caso de uma força de trabalho móvel entre países¹³¹. De fato, as relações de trabalho de curto prazo transfronteiriças, como resultado da contratação internacional de mão de obra (IHOL) e dos destacamentos intragrupo, já destacaram muitas questões relacionadas à mobilidade internacional dos trabalhadores¹³².

No cenário pós-pandêmico que se desenrola no mercado de trabalho, a mobilidade internacional dos trabalhadores aumentará¹³³. Os funcionários podem

Tanto o Estado onde os serviços são prestados quanto o Estado onde os serviços são explorados podem reivindicar a autoridade tributária primária. Quando a regra da fonte é a localização da pessoa que presta os serviços, as disputas entre os países são [sic] limitadas ao conceito relativamente concreto de localização física. Mas se a exploração se tornar a pedra de toque para uma autoridade tributária, haverá mais espaço para a aplicação inconsistente do tratado". Situações semelhantes de dupla tributação devido a direitos tributários conflitantes recentemente entre os estados dos EUA. Embora aplicando o critério de presença física para alocar a renda em nível interestadual, durante a COVID-19, muitos estados dos EUA promulgaram de emergência declarando, por meio de uma ficção legal, que a renda do trabalho recebida por serviços prestados fora de seu território ainda estaria sujeita ao imposto de renda se o funcionário trabalhasse em seu território antes da pandemia, enquanto esse funcionário trabalhava em sua casa em outro estado dos EUA durante pandemia. *Consulte os EUA: SC, 28 jun. 2021, New Hampshire v. Massachusetts, 141 S. Ct. 1262 (2021).*

¹³¹ *Consulte* Pötgens (2007), *supra* n. 103, no capítulo IX, seção 4.2.3. 4.2.3, com referência específica a motoristas de caminhão que trabalham internacionalmente ou indivíduos que trabalham no transporte ferroviário internacional, condutores, maquinistas etc.

¹³² Uma primeira discussão sobre a IHOL pode ser encontrada em um relatório publicado pela OCDE em 1984. *Consulte* OCDE, *Taxation Issues Relating to International Hiring-Out of Labour* (OCDE, 1984). G. Baranyai, *Issues related to Cross-Border Short-Term Employment*, 42 *Intertax* 6&7, p. 470 (2014), define "emprego transfronteiriço de curto prazo" como arranjos contratuais envolvendo "estruturas entre entidades afiliadas nas quais um funcionário de uma das empresas do grupo cumpre temporariamente tarefas nas instalações de outra empresa do grupo". Para combater práticas abusivas relacionadas à IHOL, foram introduzidas alterações nas atualizações de 1992 e 2010 do Comentário sobre o Artigo 15 do Modelo da OCDE. Para mais informações, *consulte* L.T. Pignatari, *Article 15(2) of the OECD Model and the International Hiring-Out of Labour: New Criteria Required?*, 74 *Bull. Intl. Taxn.* 8, pp. 487-496 (2020), *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*; e W. Andreoni, *Updates to the Commentary on Article 15 OECD Model - Thoughts on the Interpretation of the Term "Employer" for Treaty Purposes*, em *The 2010 OECD Updates: Model Tax Conventions and Transfer Pricing Guidelines - A Critical Review* p. 116 et seq. (D. Weber & S. van Weeghel eds., Kluwer Law International 2011).

¹³³ *Consulte* a seção 2.4.

trabalhar remotamente a partir de seu estado de residência ou de um país diferente daquele onde o empregador reside ou tem um PE que paga o salário do funcionário¹³⁴. Os trabalhadores também podem mudar de local com frequência, vivendo como nômades digitais que permanecem em um país por alguns meses ou menos de um ano¹³⁵.

Em última análise, o atual critério de presença física do artigo 15(1) e (2) do Modelo da OCDE é difícil de conciliar com a realidade pós-pandêmica de "trabalhar de qualquer lugar"¹³⁶. Tanto a segunda quanto a terceira regra foram concebidas em uma época em que a presença física do empregado era, indiscutivelmente, o critério de origem mais confiável para estabelecer uma conexão estrita com o estado de trabalho. Esse pressuposto não é mais sustentável em uma época em que a mobilidade internacional dos trabalhadores e o trabalho remoto são uma realidade¹³⁷. De fato, já no início dos anos 2000, Pötgens observou que¹³⁸:

O comércio eletrônico, a Internet e outros desenvolvimentos técnicos ampliaram as oportunidades para prestação de serviços transfronteiriços, sem a necessidade de viagens. Com o tempo, será cada vez mais fácil transmitir e processar a produção de profissionais qualificados e trabalhadores do conhecimento a distâncias maiores, enquanto as comunicações aprimoradas permitirão que eles realizem seu trabalho de qualquer lugar.

A regra dos 183 dias prevista no artigo 15(2)(a) também é problemática, uma vez que a atividade de emprego de curto prazo não é tributada no país em que o empregado está fisicamente presente apenas em caráter temporário, ou seja, por menos de 183 dias em qualquer período de 12 meses¹³⁹. Ao tirar proveito do teletrabalho, uma pessoa pode decidir se deslocar para o escritório de seu empregador no outro estado contratante por menos de 183 dias em qualquer período de 12 meses. Devido à duração limitada da atividade de emprego em seu território, o estado do trabalho será totalmente impedido de tributar a renda do emprego privado. Os direitos de tributação serão atribuídos somente ao estado de residência do funcionário.

¹³⁴ Consulte a seção 2.1.

¹³⁵ Consulte a seção 2.3.

¹³⁶ Veja H. Niesten, *Revising the Fiscal and Social Security Landscape of International Teleworkers in the Digital Age*, 49 *Intertax* 2, p. 120 (2021), que observa que "[t]eleworking' (ou telecommuting) permite que as pessoas substituam sua presença física por uma presença virtual em outro estado, enquanto estão principalmente situadas atrás da tela de seu PC doméstico".

¹³⁷ Pistone, *supra* n. 105, nas seções. 3.3.2.1. e 3.3.2.2.2.

¹³⁸ Pötgens (2007), *supra* n. 103, no cap. VI, seção 2.9.

¹³⁹ Niesten, *supra* n. 133, na p. 124.

Um cenário semelhante pode envolver um funcionário que trabalha em casa e em vários locais em diferentes países, onde o empregador não é residente nem tem um PE pagando o salário, por menos de 183 dias em cada país. Apenas o estado de residência do empregado tributar a renda do trabalho nesse caso, mesmo que nenhuma atividade de trabalho seja exercida nesse estado¹⁴⁰.

Ao contrário, se o empregado trabalhar metade do dia no escritório e a outra metade em casa ou em outro local por mais de 183 dias em um período de 12 meses, tanto o estado de trabalho quanto o de residência terão o direito de tributar a renda do emprego, uma vez que cada metade do dia será contada como um dia inteiro de presença física em ambos os países. O resultado é que o funcionário dobra seu local de trabalho para a mesma atividade¹⁴¹.

Também podem surgir dificuldades se o funcionário da empresa em um país equivaler à criação de um PE para o empregador naquele país, embora seja improvável que qualquer PE arque com a remuneração dos funcionários¹⁴².

Os possíveis problemas administrativos também devem ser levados em consideração, dada a necessidade de tanto o empregador quanto o empregado manterem um registro adequado dos dias passados em cada país em qualquer período de 12 meses¹⁴³. Por outro lado, as autoridades fiscais nacionais podem ter dificuldade em verificar a prova de presença física fornecida a eles pelos contribuintes ou se a presença física de um indivíduo em um país está realmente ligada ao exercício do trabalho ou não¹⁴⁴.

4. TRIBUTAÇÃO DE NEGÓCIOS E RENDA DE TRABALHO AUTÔNOMO DE ACORDO COM TRATADOS FISCAIS

4.1. ARTIGOS 7 E 14 DO MODELO DA OCDE

O trabalho não precisa necessariamente ser feito em nome de outra pessoa ou depender dela. Um indivíduo também pode trabalhar de forma independente, seja por meio de um negócio ou como profissional autônomo¹⁴⁵.

¹⁴⁰ De fato, esse cenário não é inconcebível, especialmente no caso de altos gerentes ou executivos que operam em instalações de empresas localizadas em diferentes regiões geográficas. Para uma discussão, consulte Hinnekens, *supra* n. 104, em p. 234.

¹⁴¹ *Idem*.

¹⁴² Sobre home office como PEs, consulte a seção. 5.

¹⁴³ Pistone, *supra* n. 105, nas seções. 3.3.2.2.2. e 3.3.2.4.

¹⁴⁴ Consulte, entretanto, Pötgens (2007), *supra* n. 103, no cap. VII, seção 2.1.3, que considera desnecessário distinguir se uma pessoa está presente no território de um país na qualidade de funcionário ou diretor.

¹⁴⁵ Consulte G. Coulombe, *General Report*, in *Taxation of Payments to Non-residents for Independent Personal Services* p. 42 (IFA Cahiers vol. 67b, 1982), Books IBFD, que observa que "uma pessoa que exerce uma atividade independente também pode receber outros tipos de remuneração além daquela diretamente derivada de sua atividade".

De acordo com o Modelo da OCDE de 2017, a renda proveniente de atividades comerciais ou de trabalho autônomo é tratada no artigo 7. O artigo 7 atribui direitos de tributação sobre os lucros comerciais, incluindo renda de autônomo, ao estado de residência, a menos que a empresa ou o autônomo exerça sua atividade no outro estado contratante por meio de um PE situado nesse estado. Nesse caso, o estado da fonte poderá tributar a renda atribuível a esse PE, ao passo que o estado de residência concederá isenção fiscal dupla.

Além do artigo 7, também é relevante considerar o artigo 14 do Modelo da OCDE. Embora tenha sido excluído do Modelo da OCDE em 2000, muitos tratados fiscais em vigor ainda se baseiam nessa disposição para a tributação da renda de autônomos¹⁴⁶. Notavelmente, o artigo 14 do Modelo da OCDE, até sua exclusão em

¹⁴⁶ Ver A.A. Skaar, *Permanent Establishment: Erosion of a Tax Treaty Principle* p. 380 (2ª ed., Kluwer Law International 2020); J.D.B. Oliver, *The Future Relevance of Article 14*, 29 *Intertax* 6&7, p. 294 (2001); E. van der Bruggen, *Developing Countries and the Removal of Article 14 from the OECD Model*, 55 *Bull. Intl. Taxn.* 12, pp. 601-602 (2001), *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*; K. Han, *The Mistaken Removal of Article 14 from the OECD Model Tax Convention*, 16 *Auckland University Law Review* 1, pp. 199-200 (2010). Em um estudo de 2013 conduzido pelo IBFD (consulte W.F.G. Wijnen & J.J.P. de Goede, *The UN Model in Practice 1997-2013*, 68 *Bull. Intl. Taxn.* 3, sec. 2.16.2.2 (2014), *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*), envolvendo 1.811 tratados tributários, constatou-se que 1.402 tratados (77%) incluem uma disposição para serviços. Vale mencionar que alguns países (ou seja, Itália, Portugal e Turquia) apresentaram uma reserva específica ao Modelo da OCDE de 2017 que preserva seu direito de tributar pessoas que prestam serviços pessoais independentes em um artigo separado que corresponde ao artigo 14, como era antes de sua eliminação do Modelo da OCDE em 2000 (consulte *Modelo de Convenção Tributária da OCDE sobre Renda e Capital: Commentary on Article 7* para. 88 (21 nov. 2017), *Treaties & Models IBFD*). Uma disposição semelhante ainda está incluída no art. 14 (Serviços Pessoais Independentes) da *Convenção das Nações Unidas para Evitar a Dupla Tributação entre Países Desenvolvidos e em Desenvolvimento* (1 de janeiro de 2017), *Tratados & Modelos IBFD* (doravante *Modelo da ONU*). Diferentemente do art. 14 do Modelo da OCDE antes de sua exclusão em 2000, o art. 14 do Modelo da ONU contém dois limiares distintos, um limiar que considera a existência de um FB no país de origem e outro que considera a existência de um FB no país de destino. O primeiro limiar baseia-se na presença física do prestador de serviços por pelo menos 183 dias em um período de 12 meses no estado de origem e o outro limiar baseia-se na presença física do prestador de serviços por pelo menos 183 dias em um período de 12 meses no estado de origem. Entretanto, os dois limites não se traduzem necessariamente em tributárias semelhantes para um prestador de serviços não residente, em termos de tributação bruta ou líquida do estado de origem.

29 de abril de 2000 e sua absorção pelo artigo 7¹⁴⁷, sob o título "serviços pessoais independentes"¹⁴⁸, tinha a seguinte redação:

1. Os rendimentos auferidos por um residente de um Estado Contratante em relação a serviços profissionais ou outras atividades de caráter independente serão tributáveis somente nesse Estado, a menos que ele tenha uma base fixa regularmente no outro Estado Contratante para fins de execução de suas atividades. Se ele tiver essa base fixa, os rendimentos poderão ser tributados no outro Estado, mas somente a parte que for atribuível a essa base fixa.
2. O termo "serviços profissionais" inclui atividades científicas, literárias, artísticas, educacionais ou de ensino especialmente independentes, bem como as atividades independentes de médicos, advogados, engenheiros, arquitetos, dentistas e contadores.

Uma das principais diferenças entre o artigo 7 e o antigo artigo 14 do Modelo da está relacionada ao fato de que, na última disposição, o conceito de "base fixa" em vez de "estabelecimento permanente" é usado para estabelecer uma conexão entre o contribuinte e o estado de origem.

O conceito de "estabelecimento permanente" é definido no artigo 5 do Modelo da OCDE. Essa definição significativamente alterada na atualização de 2017 do Modelo da OCDE para incorporar as alterações propostas relatório final da Ação 7 da BEPS¹⁴⁹. Em vez disso, uma definição de "base fixa" nunca foi incluída no Modelo da OCDE¹⁵⁰. Em sua leitura antes de 2000, o comentário da OCDE

¹⁴⁷ Na época da atualização de 2000, o art. 3(1)(h) do Modelo da OCDE também foi alterado para incluir uma definição de "negócios" que engloba "a prestação de serviços profissionais e outras atividades de caráter independente". 3(1)(h) do Modelo da OCDE também foi alterado para incluir uma definição de "negócio" que engloba "o desempenho de serviços profissionais e de outras atividades de caráter independente". De acordo com F. Souza de Man, *Taxation of Services in Treaties between Developed and Developing Countries - A Proposal for New Guidelines* sec. 3.3.1.3. (IBFD 2017), Books IBFD, "a remoção do Artigo 14 demonstra a crescente conformidade da Convenção Modelo da OCDE com a tributação de residência".

¹⁴⁸ Até a atualização de 2000, o Modelo da OCDE fazia distinção entre "serviços pessoais dependentes" (como o art. 15 era originalmente intitulado) e "serviços pessoais independentes" (como o art. 14 era intitulado).

¹⁴⁹ OCDE/G20, *Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status - Action 7: 2015 Final Report* (OCDE 2015), Fontes primárias IBFD.

¹⁵⁰ A falta de uma definição de "base fixa", torna aplicável a cláusula geral do art. 3(2) do Modelo da OCDE, que se refere ao significado da lei doméstica para termos indefinidos de tratados tributários, a menos que o contexto exija o contrário. 3(2) do Modelo da OCDE, que se refere ao significado da lei nacional para termos indefinidos de tratados tributários, a menos que o contexto exija o contrário. Não obstante isso, F.P.G. Pötgens, *mergulhador profissional autônomo residente nos*

mencionou apenas, a título de exemplo de uma base fixa (FB), "um consultório médico ou uma sala de um arquiteto ou de um advogado"¹⁵¹. O Comentário da OCDE presumia, em sua maioria, que um trabalhador autônomo normalmente exerceria sua atividade dentro das fronteiras nacionais, de modo que essa pessoa "provavelmente não teria, como regra, instalações desse tipo em qualquer outro Estado que não o de sua residência"¹⁵².

A indefinição deliberada na conceituação termo "base " e o escopo incerto do artigo 14 têm, ao longo do tempo, gerado controvérsias¹⁵³. Em um documento intitulado *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention*, divulgado pela OCDE antes da exclusão do artigo 14 do Modelo da OCDE, nenhuma justificativa política pode ser recuperada para se ter uma provisão para renda profissional distinta da renda empresarial¹⁵⁴. Nesse documento, a OCDE concluiu que, apesar de quaisquer diferenças teóricas entre os dois termos, ela "não poderia, na prática, encontrar exemplos de bases fixas que não seriam estabelecimentos permanentes ou vice-versa"¹⁵⁵.

No entanto, é possível argumentar que os dois termos não são idênticos¹⁵⁶. O mesmo documento da OCDE de 2000 considerou que, uma vez que o artigo 14

Países Baixos não tinha uma base fixa na Índia: Decisão da Suprema Corte dos Países Baixos de 15 de janeiro de 2016, BNB 2016/114, 56 Eur. Taxn. 10, p. 439 (2016), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, relata que a Suprema Corte Holandesa não aplicou o art. 3(2) do Modelo da OCDE em uma decisão sobre a existência (ou não) de um FB, presumivelmente porque não havia uma definição de FB na legislação tributária holandesa.

¹⁵¹ *Modelo de Convenção Tributária da OCDE sobre Renda e Capital: Commentary on Article 14* para. 4 (1998), *Treaties & Models IBFD* [doravante *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 14 (1998)*].

¹⁵² *Idem*.

¹⁵³ Para um histórico e várias interpretações sob as leis tributárias nacionais do termo "base fixa", consulte D.P. Sengupta, *Article 14: Independent Personal Services - Global Tax Treaty Commentaries* sec. 3.1.1.1. 3.1.1.1, *Global Topics IBFD*.

¹⁵⁴ OECD, *Issues Related to Article 14 of the OECD Model Tax Convention* p. 8 (para. 4) (OECD 2000), Fontes primárias IBFD. Esse relatório é o resultado de um estudo conduzido por um grupo de trabalho criado pelo Comitê de Assuntos Fiscais da OCDE (CFA) em 1996. Para uma análise do documento da OCDE de 2000, consulte T. Xu, *Observations on Former Article 14 of OECD MC and the Ramifications of Its Deletion in Permanent Establishments in International Tax Law* pp. 203-226 (H.J. Aigner & M. Züger eds., Linde 2003).

¹⁵⁵ OECD (2000), *supra* n. 151, na p. 13 (parágrafo 28). Mesmo historicamente, os termos "estabelecimento permanente" e "base fixa" ter o mesmo significado. Consulte J.F. Avery Jones, *The Origins of Concepts and Expressions Used in the OECD Model and Their Adoption by States*, 60 *Bull. Intl. Taxn.* 6, p. 250 (sec. 3.11.3) (2006), *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*.

¹⁵⁶ Consulte K. Vogel, *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions* (Klaus Vogel sobre convenções para evitar a dupla tributação), p. 861 (3ª ed., Kluwer Law International 1997), que considerou que existem diferenças entre os dois termos, de modo que a posição de que a diferenciação deve ser abandonada não pode ser aceita. *Veja também* E. Michaux, *An Analysis of the Notion 'Fixed Base' and*

exigia que o FB estivesse "regularmente disponível", poderia haver "casos em que a renda é atribuída a um local fixo que está às vezes, mas não regularmente, disponível para a execução dos serviços e que essa renda, portanto, escapa à tributação na fonte nos termos do artigo 14"¹⁵⁷. Argumentando de uma perspectiva diferente, alguns estudiosos sugeriram que a definição de "estabelecimento permanente" exige que um negócio seja realmente realizado em um local fixo de negócios. Em contraste, não há tal exigência para um FB, que precisa apenas estar "regularmente disponível", uma expressão que também não é explicada no Modelo da OCDE ou em seu Comentário¹⁵⁸. Nenhum período mínimo (por exemplo, seis meses) é utilizado com relação à atividade para a qual um local fixo deve estar "regularmente disponível"¹⁵⁹. Além disso, o conceito de "base fixa" não emprega o mesmo teste de coerência comercial e geográfica do artigo 5 do Modelo da OCDE¹⁶⁰. Por fim, a atividade realizada pelo trabalhador autônomo por meio do FB pode ser meramente preparatória ou auxiliar, uma vez que não nenhum requisito semelhante ao previsto para um PE nos termos do artigo 5(4) do Modelo da OCDE a partir de sua atualização de 2017¹⁶¹.

Its Relation to the Notion 'Permanent Establishment' in the OECD Model, 15 Intertax 3, p. 70 (1987), que argumenta que, mesmo que os conceitos de PE e FB se baseiem essencialmente nos mesmos princípios, "não se pode concluir que os dois termos sejam intercambiáveis". Notavelmente, o art. 24(3) do Modelo da OCDE, que fornece proteção contra discriminação transfronteiriça, aplica-se literalmente apenas a PEs e não a FBs. Consulte também IT: Revenue Agency, Resolução 154/E de 11 de junho de 2009, que conclui que as diferentes obrigações de retenção derivam da existência de um PE ou FB na Itália.

¹⁵⁷ OECD (2000), *supra* n. 151, na p. 13 (parágrafo 27).

¹⁵⁸ A. Arnold, *Possible Revisions to Articles 14 of the United Nations Model Convention*, in Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Issues Relating to Article 14 of the United Nations Model Convention (Note by the Secretariat)*, E/C18/2010/4, . 7. Consulte também Michaux, *supra* n. 153, na p. 71, que observa: "[essa] diferença na permanência exigida das atividades está de acordo com a distinção de natureza entre atividades profissionais e comerciais. Enquanto uma profissão é caracterizada pela flexibilidade e é frequentemente exercida com um alto grau de mobilidade, uma empresa normalmente envolve operações mais repetitivas ou transações semelhantes, resultando em uma maior permanência da atividade".

¹⁵⁹ Consulte OCDE (2000), *supra* n. 151, na p. 14 (parágrafo 32), que afirma que não se pode excluir a existência de um EF quando engenheiros ou arquitetos mantêm um escritório em um determinado local de construção por um período inferior a 12 meses.

¹⁶⁰ Consulte Michaux, *supra* n. 153, pp. 70-71, que alega que "um perito independente que avalia antiguidades nas residências de clientes em vários países não atende a essa condição porque realiza suas atividades apenas temporariamente em um determinado local".

¹⁶¹ De acordo com Michaux, *supra* n. 153, na p. 72, o art. 5 e as exclusões estabelecidas no parágrafo. 4 são geralmente irrelevantes para fins de aplicação do art. 14, mas a exclusão de atividades preparatórias e auxiliares se aplica igualmente à noção de base fixa. 14, mas a exclusão de atividades preparatórias e auxiliares se aplica igualmente à noção de base fixa. *Contra* Arnold

Em comparação com uma atividade comercial exercida por meio de um PE, o grau de permanência da atividade exercida por meio do FB é menos rigoroso¹⁶². Na realidade, o local em que a profissão liberal é exercida não precisa ser especialmente equipado para o desempenho da atividade profissional¹⁶³.

Os serviços profissionais dependem muito de esforços individuais, em vez de intenso investimento de capital, como ocorre com as atividades comerciais. Dependendo da atividade independente realizada, pode não ser necessário um escritório, mas apenas uma estrutura suficiente para realizar efetivamente a atividade autônoma¹⁶⁴. Dada a facilidade com que um profissional pode se instalar em outro país em comparação com uma empresa, o limite para a existência de um FB parece ser menor do que o de um PE¹⁶⁵.

O artigo 14 do Modelo da OCDE foi originalmente concebido para abranger apenas a renda de profissões liberais (por exemplo, médicos, arquitetos ou advogados)¹⁶⁶. No entanto, o setor de serviços tem experimentado um crescimento dramático desde década de 1970, levando a mudanças significativas na forma como a mão de obra profissional é empregada em uma economia global¹⁶⁷. Na verdade,

(2010), *supra* n. 155, nas pp. 8-9, sustentando que, com base na suposta equivalência entre os dois termos, "pode ser possível ler as isenções para atividades preparatórias e auxiliares no artigo 5(4) no artigo 14".

¹⁶² Veja Michaux, *supra* n. 153, na p. 71, que afirma que "é que as atividades realizadas em uma base fixa apenas em determinados intervalos".

¹⁶³ Veja Michaux, *supra* n. 153, na p. 73. Consulte também J. Huston, *The Case Against 'Fixed Base'*, 16 *Intertax* 10, p. 286 (1988), que faz uma análise crítica: "Quão diferente é o equipamento no escritório de um agente de seguros (que, de acordo com vários tratados, gera 'lucros industriais ou comerciais') daquele de um contador profissional? Será que uma mesa, um telefone e o nome na porta constituem uma base fixa para um, mas não um estabelecimento permanente para o outro?". J.W.J. de Kort, *Why Article 14 (Independent Personal Services) Was Deleted from the OECD Model Tax Convention*, 29 *Intertax* 3, p. 75 (2001), observa que "[u]m complexo industrial não pode ser movido tão facilmente quanto um computador portátil usado por um advogado".

¹⁶⁴ Veja, por exemplo, IT: Suprema Corte, 30 de janeiro de 2006, Decisão 1978, onde um cambista foi considerado como tendo um FB em um cassino simplesmente por estar regularmente presente lá.

¹⁶⁵ Consulte Han, *supra* n. 143, nas pp. 215-216.

¹⁶⁶ Sobre o conceito de "profissões liberais", consulte M. Castelon, *International Taxation of Income from Services Under Double Taxation Conventions: Development, Practice and Policy* pp. 42-47 (Kluwer Law International 2018), que lista as seguintes características como centrais para as profissões liberais: (i) alto nível de especialização; (ii) personalidade; (iii) estreita conexão com o bem público; (iv) sem orientação para o lucro em oposição ao comércio; (v) falta de subordinação econômica, técnica, disciplinar e jurídica em relação aos funcionários; e (vi) forte regulamentação do acesso e do exercício da profissão pelo Estado e pelas organizações profissionais.

¹⁶⁷ Consulte A. Báez Moreno, *Taxation of Cross-Border Services*, em *Research Handbook on International Taxation* p. 78 (Y. Brauner ed., Edward Elgar 2020), que destaca, a esse respeito, "a própria importância de certos serviços (e intermediação) e, ao mesmo tempo, a conversão de bens

a mudança de mão de obra para o setor de serviços ampliou os tipos de serviços pessoais independentes muito além das profissões liberais tradicionais¹⁶⁸, principalmente sem a necessidade o profissional ter uma presença física onde seu cliente está localizado¹⁶⁹.

O aumento da importância dos serviços transfronteiriços também ajuda a explicar a introdução do artigo 12A (Taxas por Serviços Técnicos) no Modelo da ONU, que permite uma tributação mais generosa do Estado da fonte sobre a renda proveniente de "serviços técnicos", apesar de o prestador serviços não ter presença física naquele país¹⁷⁰. assim, nem a OCDE nem o Modelo da ONU oferecem um

tradicionais em serviços (*servitização*)" [ênfase no original]. *Veja também* T. Liao, *Taxation of Cross-Border Trade in Service: A Review of the Current International Tax Landscape and the Possible Future Policy Options*, em Committee of Experts on International Cooperation in Tax Matters, *Taxation of Services - Including Provision on Taxation of Fees for Technical Services*, E/C.18/2013/CRP.16, pp. 8-12, que ilustra até quatro modos diferentes de prestação de serviços transfronteiriços, em termos de presença geográfica do fornecedor ou do destinatário (ou seja, "prestação transfronteiriça", "consumo no exterior", "presença comercial" e "presença de pessoas físicas"), com base na classificação correspondente nos termos do art. 1 do Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS). 1 do Acordo Geral sobre Comércio de Serviços (GATS).

¹⁶⁸ *Veja* Coulombe, *supra* n. 142, na p. 39, que, já em 1982, observou que "muitas pessoas prestam serviços de todos os tipos, desde aqueles do intermediário financeiro especializado até aqueles do programador de computador, e nenhum canto da terra, por mais remoto que seja, está fora de alcance para eles". Arnold (2010), *supra* n. 155, na p. 10, que ressalta que "não há distinção relevante entre serviços profissionais e outros serviços na economia moderna".

¹⁶⁹ Castelon, *supra* n. 163, na p. 1. *Veja também* M. Kirsch, *The Role of Physical Presence in the Taxation of Cross-Border Personal Services*, 51 Boston College Law Review 4, p. 994 (2010), que afirma que "s recentes desenvolvimentos tecnológicos colocaram em xeque as regras de jurisdição que foram desenvolvidas no início e em meados do século XX, um mundo 'no qual você obtinha renda onde estava fisicamente presente'".

¹⁷⁰ O Modelo da ONU (2017) foi lançado em 18 de maio de 2018. Para obter uma perspectiva histórica sobre a introdução do art. 12A na atualização de 2018 do Modelo da ONU, consulte A. Báez Moreno, *The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Convention: 12A na atualização de 2018 do Modelo da ONU*, consulte A. Báez Moreno, *The Taxation of Technical Services under the United Nations Model Double Taxation Convention: A Rushed - Yet Appropriate - Proposal for (Developing) Countries?*, 7 World Tax J. 3 (2015), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD. Em vez disso, os serviços profissionais não parecem se enquadrar no escopo do novo art. 12B do Modelo da ONU (Income from Automated Taxation Convention). 12B do Modelo da ONU (Renda de Serviços Digitais Automatizados), cuja final foi lançada em abril de 2021, uma vez que esses serviços geralmente não são automatizados, mas exigem mais do que uma intervenção humana mínima em nome do indivíduo ou empresa profissional. Consulte o Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Matéria Tributária, *Editorial Changes to the Approved Text for Article 12B and Its Commentary*, E/C.18/2021/CRP.17 Rev.1, pp. 14 e 21 (parágrafos 38 e 60). Crítica a esse, à luz de uma crescente automação de tarefas profissionais, consulte A. Báez Moreno, *Because Not*

único artigo relativo à prestação de serviços transfronteiriços, considerando, em vez disso, o tratamento tributário dos rendimentos obtidos com eles sob diferentes categorias de renda¹⁷¹.

4.2. VÍNCULO DE EMPREGO VERSUS ATIVIDADE COMERCIAL E AUTÔNOMA

Os artigos 7 e 14 do Modelo da OCDE exigem que a atividade comercial ou profissional seja realizada de forma independente¹⁷². Atividades realizadas em um emprego¹⁷³. Assim, a aplicação de uma disposição ou outra do Modelo da OCDE baseia-se essencialmente no fato de uma atividade ser realizada por um indivíduo de forma independente ou não¹⁷⁴.

Always B Comes after A: Critical Reflections on the New Article 12B of the UN Model on Automated Digital Services, 13 World Tax J. 4, p. 120 (2021), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

¹⁷¹ Liao, *supra* n. 164, na p. 13. Castelon, *supra* n. 163, na p. 22, observa que "um grande número de artigos que tratam da renda proveniente de serviços aumenta a complexidade, os custos administrativos e de conformidade, o risco de conflitos de categorização e interpretação e, conseqüentemente, o risco de dupla ou múltipla tributação internacional da renda proveniente da prestação de serviços". De fato, esse estado de coisas foi chamado de "uma bagunça" por um dos maiores especialistas em tributação de serviços. Veja B.J. Arnold, *The Taxation of Income from Services under Tax Treaties: Cleaning Up the Mess - Expanded Version*, 65 Bull. Intl. Taxn. 2 (2011), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD.

¹⁷² Consulte *par. 1*, primeira frase do Modelo da OCDE: *Commentary on Article 14* (1998), que explica que "[o] artigo se refere ao que é comumente conhecido como serviços profissionais e a outras atividades de independente. Isso exclui as atividades industriais e comerciais e também os serviços profissionais prestados em um emprego...". Observando que, no entanto, tal distinção "é cada vez mais irrelevante à luz das formas modernas de conduzir tanto as profissões quanto os negócios em geral", consulte o Comitê de Especialistas em Cooperação Internacional em Assuntos Tributários, *Proposal for Amendments to Article 5 of the United Nations Model Double Taxation Convention Between Developed and Developing Countries: Further Issues Relating to Permanent Establishment*, E/C.18/2007/CRP.4, p. 10. De acordo com J. Schwarz, *Schwarz on Tax Treaties*, p. 285 (6ª ed., Kluwer International Law 2021), a distinção entre negócios e negócios é uma questão de natureza econômica e a atividade profissional "é uma questão de fato e grau. A questão essencial é o grau de habilidade intelectual envolvido".

¹⁷³ Consulte o *par. 3* Modelo da OCDE: *Commentary on Article 15* (2017), que menciona representantes de vendas, da construção civil e engenheiros como exemplos de atividades prestadas no curso de um emprego dependente. Conforme declarado, o art. 15 do Modelo da OCDE constitui um "sistema fechado", no sentido de que atua como uma "disposição guarda-chuva" com relação a outras relevantes, ou seja, os arts. 16, 17, 18, 19 e 20 do Modelo da OCDE. Veja Pötgens (2007), *supra* n. 103, no cap. V, seção 2.1.1.

¹⁷⁴ Pistone, *supra* n. 105, na seção. 5.1.3.1.3. Veja também Arnold (2011), *supra* n. 168, na seção 2.2.3, que considera que diferentes disposições nos Modelos da OCDE e da ONU (por exemplo, arts. 7, 14, 15, 16 e 17) podem se aplicar à receita de serviços, dependendo da capacidade jurídica do prestador de serviços. Historicamente, antes do Modelo da OCDE de 1963, a Convenção Tributária

Como o documento da OCDE de 2000 reconhece, às vezes é difícil distinguir entre as atividades realizadas em uma relação de emprego (contrato de serviço) e aquelas realizadas de forma independente (contrato de serviços)¹⁷⁵. Por si só, a natureza da atividade realizada não é decisiva. A esse respeito, o Comentário sobre o artigo 14 do Modelo da OCDE (1998) considerou que um médico que atua como oficial médico em uma faculdade se enquadraria no artigo 15, apesar de suas atividades serem comparáveis, se não idênticas, àquelas realizadas por um médico independente nos termos do artigo 14¹⁷⁶.

O fator decisivo é determinar o que constitui "emprego"¹⁷⁷. A OCDE não define o termo¹⁷⁸. Para a interpretação de o conceito de "emprego", portanto, deve ser feita referência ao artigo 3(2) do Modelo da OCDE, ou seja, a regra geral de interpretação que exige que termos indefinidos de tratados tributários sejam resolvidos com base no estado que aplica a lei interna da convenção. Apesar da redação confusa do Comentário da OCDE no caso do artigo 15, esse estado é entendido como o país em cujo território as atividades são realizadas, ou seja, o

Modelo de Londres de 1946 continha uma única disposição que tratava conjuntamente da "remuneração por serviços trabalhistas ou pessoais" (art. 6º do Modelo de Londres). A partir do contexto, no entanto, é possível concluir que "serviços pessoais" significavam serviços prestados em uma capacidade independente, excluindo as profissões liberais.

¹⁷⁵ OCDE (2000), *supra* n. 151, na p. 9 (parágrafo 12), que que "[é], no entanto, às vezes difícil distinguir entre atividades específicas realizadas em uma relação de emprego e aquelas realizadas em uma independente (por exemplo, professores universitários e professores sendo solicitados a realizar pesquisas ou dar algumas palestras em outro país)". *Consulte também* o parágrafo 8.4. *Modelo da OCDE: Commentary on Article 15* (2017), que faz uma distinção entre serviços prestados em uma relação de emprego (contrato de serviço) e serviços prestados sob um contrato de prestação de serviços (de serviços).

¹⁷⁶ Para. 1, primeira frase *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 14* (1998).

¹⁷⁷ Para obter uma perspectiva sobre a interpretação de vários países com relação ao conceito de "emprego", *consulte* Coulombe, *supra* n. 142, nas pp. 40-43.

¹⁷⁸ E. Burgstaller, 'Employer' Issues in Article 15(2) of the OECD Model Convention - Proposals to Amend the OECD Commentary, 33 *Intertax* 3, p. 130 (2005). Kostić, *supra* n. 123, nas seções. 7.1.-7.2, argumenta que "os redatores do Modelo da OCDE presumiram a existência de um entendimento internacional comum do termo emprego (e, portanto, empregador)", o que é surpreendente, dado que outros termos usados no Modelo da OCDE, como dividendos, juros e royalties, "são todos definidos de forma mais detalhada" no Modelo da OCDE. Ele também alega que há três "características comuns sem as quais uma relação de emprego não pode existir: dependência, subordinação e remuneração". *Consulte também* OECD, *Revised Draft Changes to the Commentary on Paragraph 2 of Article 15 - Discussion Draft* (OECD 2007), Primary Sources IBFD, que aponta que o emprego envolve o exercício de atividades sob a direção, o controle e a instrução do empregador, que arca com todos os riscos e disponibiliza estruturas para o funcionário.

"estado de trabalho"¹⁷⁹. A questão ainda está sendo debatida, mas parece que a expressão "a menos que o contexto exija o contrário" - que estabelece a chamada abordagem de "tratado tributário" ou "interpretação autônoma"¹⁸⁰, contida na última parte do artigo 3(2) do Modelo da OCDE - deve ter um escopo de aplicação restrito¹⁸¹. De acordo com o artigo 3(2) do Modelo da OCDE, qualquer lei nacional, não apenas a lei tributária, deve ser considerada ao definir o termo. Ainda assim, o significado do termo para fins tributários prevaleceria sobre o significado da expressão sob outras leis em caso de conflito¹⁸². Infelizmente, o artigo 3(2) não evita possíveis conflitos de qualificação entre os estados contratantes, resultando em possíveis situações de dupla tributação ou não tributação¹⁸³.

Desde sua atualização em 2010¹⁸⁴, o Comentário sobre o Artigo 15 do Modelo da OCDE fornece alguma orientação para determinar se há uma relação de emprego

¹⁷⁹ Consulte De Broe, *supra* n. 103, no par. 91, que observa que "os termos usados no Artigo 15 da OCDE e no MC da ONU são 'Estado de residência' (explicitamente) e 'Estado de trabalho' (implicitamente). A referência da Comissão ao 'Estado de origem' é, portanto,, inapropriada".

¹⁸⁰ A.P. Dourado et al., General Definitions, in Klaus Vogel on Tax Conventions para. 109 (4th ed., E. Reimer & A. Rust eds., Kluwer Law International 2015).

¹⁸¹ De Broe, *supra* n. 103, nos parágrafos. 102-107. *Veja também* Potgens (2007), *supra* n. 103, no cap. V, sec. 4.3.1, que observa que "é muito difícil estabelecer que o contexto exige um significado diferente daquele decorrente da interpretação doméstica dada ao elemento de autoridade, uma vez que essa interpretação pode depender da abordagem sob as várias leis domésticas". Em geral, contra a interpretação doméstica e a favor de um escopo mais amplo de interpretação contextual, consulte M. Lang, Introduction to the Law of Double Taxation Conventions sec. 4.2.2. 4.2.2. (points 76-77) (3rd ed., IBFD 2021), Books IBFD, que considera que "a lei doméstica é levada em para a interpretação de uma CDT quando nada mais pode ser derivado do próprio tratado. Deve-se primeiro, entretanto, tentar encontrar uma solução no CDT por meio de todas as possibilidades". Segue-se que, no contexto da interpretação da noção de "emprego", a mera ausência de tal definição no Modelo da OCDE não significa que "cada Estado é livre para usar sua própria definição nacional para fins de tratado", mas um entendimento comum, obtido exclusivamente do , da expressão indefinida deve ser buscado por meio de todas as possibilidades metodológicas.

¹⁸² Consulte De Broe, *supra* n. 103, no par. 100, que observa que "ao analisar as leis dos Estados-Membros da UE, é preciso considerar também a definição de 'emprego' nos termos da legislação tributária, trabalhista e de seguridade social da UE, que os Estados-Membros podem ser obrigados a implementar em suas leis nacionais".

¹⁸³ O empregador também poderia estar sujeito a obrigações duplas de declaração e retenção. Consulte G. Pezzato, *The Meaning of the Term "Employment" Under Article 15 of the OECD Model Convention*, em *Taxation of Employment Income in International Tax Law* p. 52 (D. Hohenwarter-Mayr & V. Metzler eds., Linde 2009).

¹⁸⁴ Em 2004 e em 2007, a OCDE publicou dois relatórios sobre, respectivamente, *Proposta de Esclarecimento do Escopo do Parágrafo 2 do Artigo 15 da Convenção Tributária Modelo* e *Projeto Revisado de Alterações ao Comentário sobre o Parágrafo 2 do Artigo 15*.

dependente ou se a atividade está relacionada a serviços independentes¹⁸⁵. Ele reconhece que alguns países seguem uma "relação contratual formal" e outros recorrem a uma abordagem de "regras de substância sobre a forma"¹⁸⁶. No entanto, nenhum padrão interpretativo claro em relação a essas duas abordagens está estabelecido no Comentário da OCDE. Além disso, o Comentário da OCDE aborda apenas o IHOL, ou seja, situações em que um trabalhador se torna empregado da pessoa para quem é enviado para trabalhar (ou seja, o "empregador real") enquanto está formalmente empregado por outra pessoa (ou seja, o "empregador formal"). Em vez disso, o Comentário da OCDE não responde se o indivíduo é um empregado na primeira etapa¹⁸⁷.

Com base nesse contexto, o Comentário sobre o Artigo 15 do Modelo da OCDE estipula que, se um Estado seguir uma abordagem formal de acordo com a legislação nacional, a "relação contratual formal não será questionada para fins tributários"¹⁸⁸, a menos que haja alguma evidência de manipulação e que o tratado tributário inclua uma disposição alternativa que cubra "situações não intencionais"¹⁸⁹, ou seja, que não sejam acordos de boa-fé¹⁹⁰.

Outros países seguem uma abordagem de substância sobre forma, com base em um teste de duas etapas. O primeiro teste analisa na "natureza dos serviços". Esse teste consiste nos seguintes subtestes: (i) um "teste de integração", que verifica se os serviços do empregado constituem parte integrante da atividade comercial do empregador¹⁹¹; e (ii) um "teste de risco empresarial", que considera se o empregador assume o risco pelos resultados das atividades do empregado¹⁹². O segundo teste é chamado de "teste de controle". Esse teste é informado por uma série de fatores relevantes estabelecidos em uma lista de oito pontos, que inclui, entre outros, a autoridade do empregador para instruir o trabalhador sobre como o trabalho deve

¹⁸⁵ Paras. 8-8.28 *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15* (2017). Vale ressaltar que, desde a atualização de 2010, os parágrafos. 8-8.28 não se concentram mais no termo "empregador", mas consideram se existe ou não uma "relação de emprego".

¹⁸⁶ Paras. 8.2 e 8.4. *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15* (2017).

¹⁸⁷ Kostić, *supra* n. 123, na seção. 7.2.

¹⁸⁸ Pistone, *supra* n. 105, na seção 5.1.3.2.1. 5.1.3.2.1, observa que "Artigo 15 do Modelo da OCDE refere-se explicitamente a emprego, mas é omissivo quanto ao fato de a atividade pessoal dependente ser ou não exercida no âmbito de uma relação jurídica formal".

¹⁸⁹ Burgstaller, *supra* n. 175, na p. 127, observa que "é questionável o que poderia constituir 'situações não intencionais'", além da IHOL. Consulte também Kostić, *supra* n. 123, na seção 7.2. 7.2, que argumenta que "a referência ao questionamento, para fins tributários, de relações contratuais formais no caso da existência de alguma evidência de manipulação tende a obscurecer o *criterium divisionis* entre as duas abordagens oferecidas, pelo menos de uma perspectiva tributária".

¹⁹⁰ Para. 8.2 *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15* (2017).

¹⁹¹ Id., no parágrafo 8.6. Consulte Burgstaller, *supra* n. 175, p. 132, que considera que "ser integrado em uma organização envolve predominantemente um certo elemento de tempo".

¹⁹² Para. 8.13. *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15* (2017).

ser realizado, controles e responsabilidade pelo local de trabalho, poderes de determinação sobre feriados e horários de trabalho e o direito de impor sanções disciplinares¹⁹³. No entanto, essa segunda etapa só se aplica se o primeiro teste, baseado na natureza do serviço, sugerir que a relação de emprego real é diferente da relação contratual formal¹⁹⁴. Além disso, uma relação contratual formal só poderia ser desconsiderada "com base em critérios objetivos"¹⁹⁵.

A existência ou não de uma relação de emprego depende das responsabilidades, riscos e funções do empregador em relação ao empregado¹⁹⁶. Em última análise, ambas as abordagens se baseiam no "princípio da primazia do fato", consagrado na legislação trabalhista da maioria dos países¹⁹⁷. No entanto, os limites reais do poder de um Estado contratante de reclassificar uma determinada relação como sendo de emprego não são explicados. Sobre esse ponto, Kostić argumenta que¹⁹⁸

Em circunstâncias em que a legislação trabalhista primária nega, sem qualquer dúvida, a capacidade de certas formas contratuais criarem uma relação de emprego, a legislação tributária, para fins de tratado fiscal, não pode fazê-lo de forma independente, pois isso implicaria a existência não de uma abordagem de substância sobre forma, mas de uma legislação trabalhista tributária internacional separada.

A ameaça em potencial é aparente quando se confia em um conceito de lei trabalhista como "emprego", que, de acordo com as leis trabalhistas de quase todos os países, está atualmente passando por vários desenvolvimentos. Além disso, a divisão binária entre um relacionamento empregatício padrão e o trabalho

¹⁹³ Id., no parágrafo 8.14.

¹⁹⁴ Pignatari, *supra* n. 129, na p. 491. A esse respeito, De Broe, *supra* n. 103, no par. 138, observa que "o Comentário segue claramente a abordagem de dois pontos estabelecida nos parágrafos 8.13 e 8.14, e parece considerar ambos em ordem mista: teste de integração (parte do teste da 'natureza dos serviços'), supervisão e controle diretos (parte do teste de controle), responsabilidade pelo trabalho (parte do teste da 'natureza dos serviços') e quem arca com os custos (parte do teste de controle)".

¹⁹⁵ Para. 8.11. *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 15 (2017)*, que estipula que "[p]or exemplo, um Estado não poderia argumentar que os serviços são considerados, de acordo com sua legislação nacional, como serviços de emprego quando, de acordo com os fatos e circunstâncias relevantes, parece claramente que esses serviços são renunciados de acordo com um contrato de prestação de serviços celebrado entre duas empresas distintas".

¹⁹⁶ Pignatari, *supra* n. 129, na p. 491.

¹⁹⁷ Para uma discussão sobre esse princípio, consulte ILO, *The Employment Relationship* pp. 7-8 e 24-26 (Conferência Internacional do Trabalho, 95ª Sessão, 2006), disponível em <https://www.ilo.org/public/english/standards/relm/ilc/ilc95/pdf/rep-v-1.pdf> (acessado em 23 de março de 2022).

¹⁹⁸ Kostić, *supra* n. 123, na seção. 7.2.

autônomo está, no momento, embaçada. O surgimento das NSEs, na forma de "crowdwork" ou "trabalho sob demanda por meio de aplicativos", é um exemplo¹⁹⁹. Para basear o tratamento da renda proveniente de atividades de trabalho nos termos de tratados tributários com base na distinção "superficial" entre serviços pessoais dependentes e independentes não parece mais viável²⁰⁰.

4.3. INDIVÍDUOS AUTÔNOMOS E BASE FIXA

De acordo com a opinião da maioria dos especialistas em tributação, a existência (ou não) de um FB deve ser avaliada levando-se em conta a atividade autônoma em questão²⁰¹. Com base nesse entendimento, o fator decisivo para a existência de um FB é se o indivíduo autônomo tem um local disponível em um país estrangeiro para realizar sua atividade profissional nesse país. No caso de um indivíduo autônomo que trabalha remotamente, esse limite pode ser bastante baixo. De fato, o equipamento de que o FB dispõe pode se limitar a apenas uma mesa (mesmo compartilhada com outros profissionais), um laptop (mesmo pertencente a terceiros) e uma conexão de Internet de banda larga (mesmo fornecida por um hotel ou restaurante). Dessa forma, o conceito de "base fixa" pode quase ser equiparado à presença física de um indivíduo no estado de trabalho, ou seja, o teste usado para a tributação da renda do trabalho particular nos termos do artigo 15 do Modelo da OCDE. Com base nessas premissas, os dois testes usados para a tributação de atividades dependentes e independentes parecem se sobrepor em grande parte no cenário atual de mobilidade internacional dos trabalhadores.

Pode-se argumentar que o conceito de FB pode envolver um limite ainda mais baixo do que o usado no teste de "presença física". O Artigo 14(1) do Modelo da OCDE exige apenas que o indivíduo autônomo tenha "uma base fixa regularmente disponível ele no outro Estado Contratante com o objetivo de realizar suas atividades", sem exigir também que o autônomo esteja fisicamente presente nesse Estado. Com base nisso, pode-se questionar se, por exemplo, um consultor independente residente eletrônico, que não visita a Estônia ou a visita apenas ocasionalmente, deve ser considerado como tendo um FB no país báltico. Conforme mencionado na seção 2.3, o programa de residência eletrônica da Estônia permite que as pessoas realizem negócios ou atividades profissionais remotamente. De acordo com o programa, um indivíduo pode acessar os serviços do governo estoniano à distância e escolher entre os prestadores de serviços locais (por

¹⁹⁹ Para uma discussão crítica sobre o conceito de "emprego" nas leis tributárias à luz dos recentes desenvolvimentos do mercado de trabalho, consulte J. Freedman, *Employment Status, Tax and the Gig Economy - Improving the Fit or Making the Break*, 31 King's Law Journal 2, pp. 194-214 (2020).

²⁰⁰ Pistone, *supra* n. 105, na seção. 5.1.3.1.1.

²⁰¹ Veja Huston, *supra* n. 160, na p. 286, que, com base na "fluidez do conceito de base fixa", sustenta que esse conceito "foi concebido como sendo operativo dentro de relativamente estreitos". Na mesma linha, veja também Michaux, *supra* n. 153, na p. 71; Han, *supra* n. 143, na p. 216.

exemplo, contadores fiscais, consultores jurídicos, provedores de pagamento e outros serviços comerciais) que oferecem soluções para a administração remota de negócios. A questão é se esses recursos localizados na Estônia criam um FB para esse indivíduo na Estônia²⁰².

Se o FB for equiparado ao conceito de um PE e, portanto, percebido como um teste com um limite de consistência mais alto do que o teste de "presença física", a resposta a essa pergunta deve ser negativa. Entretanto, como o conceito de FB não está definido, uma conclusão diferente não pode ser excluída.

A jurisprudência nacional pode fornecer alguma orientação sobre a consistência mínima para a existência de um FB. Sobre esse assunto, vale a pena tomar nota de uma decisão de carta privada emitida pelas autoridades fiscais dinamarquesas em 2017²⁰³. O veredicto diz respeito a um advogado autônomo independente que decidiu emigrar da Dinamarca com seu cônjuge para um país com o qual a Dinamarca tem um tratado fiscal. Após a partida, ele planejava vender ou alugar sua casa na Dinamarca e retornar àquele país apenas para estadias curtas de, no máximo, 14 dias. Ele também usar o endereço de seu escritório de advocacia dinamarquês como endereço postal, usar o site e o endereço de e-mail do escritório de seu ex-advogado e contar com a ajuda de secretárias para enviar faturas. As autoridades fiscais dinamarquesas excluíram a possibilidade de a pessoa física que emigrou ter um FB à sua disposição na Dinamarca, uma vez que a pessoa física não tem um espaço fixo de escritório disponível na Dinamarca²⁰⁴. Essa conclusão pode sugerir que ainda é necessário apontar um local físico para um FB, um requisito que um residente eletrônico estoniano dificilmente cumpriria.

Não apenas uma consistência mínima é exigida, mas o FB também precisa estar "regularmente disponível" para o trabalhador autônomo. Embora esteja claro o suficiente que a noção de "disponibilidade" prescinde de qualquer título legal sobre o local usado como FB, nem sempre é fácil determinar quando esse requisito é atendido. Por exemplo, pode ser duvidoso que uma mesa e outras instalações em

²⁰² Ver M.S. Kirsch, *Tax Treaties and the Taxation of Services in the Absence of Physical Presence*, 41 Brooklyn Journal of International Law 1134, p. 1146 (2016), que, como possível "serviço fisicamente remoto", apresenta o caso de um cirurgião que exerce a telemedicina e que tem o direito de utilizar, de remota e sempre que desejar, um equipamento robótico para tratamento cirúrgico em um paciente localizado em um país diferente daquele em que o médico é residente.

²⁰³ DK: Conselho Nacional de Impostos, 5 de dezembro de 2017, Ruling 17/1349247 (SKM 2017.691.SR).

²⁰⁴ Consulte também BE: Ghent Court of Appeal, 6 de dezembro de 2016, Processo 2015/ AR.2208, Jurisprudência IBFD, concluindo que, por si só, uma caixa de correio na Bélgica não era suficiente para a existência de um FB. Pelo contrário, um tribunal tributário italiano de nível inferior (consulte IT: Tribunal Regional da Toscana, 8 de abril de 2011, Decisão 44) decidiu que o fato de um contribuinte estrangeiro ter um número de identificação de IVA italiano ou apresentar uma declaração de imposto de renda para atividades realizadas na Itália pode ser usado como uma indicação de que a pessoa física tem um FB na Itália.

um espaço de co-working, que só pode ser reservado com, em uma base diária, pode equivaler a um FB. Ainda assim, a jurisprudência nacional pode fornecer alguma orientação a esse respeito. No caso *Dudney*, o Tribunal Tributário do Canadá concluiu que um consultor de informática não tinha um FB nas instalações de uma empresa canadense onde lhe foi designado um escritório. Apesar de o consultor ter passado 300 dias no local em um ano, ele só podia usar o escritório durante o horário comercial regular, o qual foi alterado periodicamente segundo o critério exclusivo da empresa²⁰⁵. Em uma decisão de um tribunal tributário italiano de primeira instância, um colunista e comentarista de TV não um FB na Itália, pois precisava de aprovação prévia de uma empresa de TV local para acessar seus estúdios²⁰⁶. Por outro lado, a Suprema Corte Italiana considerou que um cambista não autorizado que oferecia seus serviços perto de um cassino tinha um FB no local do cassino²⁰⁷.

O requisito temporal associado ao conceito de FB também não é claro. O uso do termo "regularmente" não implica um período mínimo de duração (por exemplo, seis meses) da atividade realizada pelo autônomo²⁰⁸. Uma atividade realizada via Internet por um freelancer e concluída em poucos minutos, quando o indivíduo está ocasionalmente presente em um país estrangeiro por alguns dias ou até mesmo horas (por exemplo, em um quarto de hotel durante uma viagem de férias), poderia ser suficiente para acionar um FB. Por exemplo, em um quarto de hotel durante uma viagem de férias, poderia ser suficiente para acionar um FB²⁰⁹. No entanto, em uma decisão do Tribunal Tributário Federal Alemão, um período de apenas seis semanas não foi considerado suficiente para atender ao requisito temporal inerente

²⁰⁵ CA: Tribunal Federal de Recursos, 24 de fevereiro de 2000, Processo A-707/98, *Dudney v. Her Majesty the Queen*, Jurisprudência IBFD. *Veja também* BE: Tribunal de Primeira Instância, 27 de fevereiro de 2019, Processo 17/498/A, Jurisprudência IBFD, considerando que o contribuinte deve ter o direito de usar a infraestrutura necessária a qualquer momento para a da atividade. Em particular, os seguintes fatores foram considerados pelo tribunal belga: (i) o uso real feito das instalações que supostamente eram a base fixa da pessoa; (ii) se a pessoa exercia controle sobre as instalações e por qual direito legal; e (iii) o grau em que as instalações eram objetivamente identificadas com os negócios da pessoa.

²⁰⁶ IT: Tribunal Regional da Lombardia, 3 de maio de 2019, Decisão 1946.

²⁰⁷ IT: Suprema Corte, 30 de janeiro de 2006, Decisão 1978.

²⁰⁸ *Veja* BE: Tribunal de Primeira Instância de Bruxelas, 22 de abril de 2005, Processo 2003/9098/A, Jurisprudência IBFD, em que um advogado estagiário italiano foi considerado como tendo um FB nas instalações de um escritório de advocacia belga, apesar de a cooperação com o escritório de advocacia belga ser de natureza meramente temporária.

²⁰⁹ *Veja* Han, *supra* n. 143, na p. 215, que, em termos de duração da atividade autônoma, sugere fazer referência às "intenções do profissional em usar o local e o eventual uso real do local". *Consulte também* IT: Suprema Corte, 5 de dezembro de 2018, Decisão 31447, segundo a qual um FB é criado simplesmente quando um contribuinte faz uso de um local permanentemente equipado para essa atividade.

ao conceito de FB²¹⁰. Da mesma forma, quando um professor que obtinha renda como mediador na França e nos Países Baixos passava apenas dez dias no país, outro tribunal inferior alemão considerou que não havia FB nesses países²¹¹. Por outro lado, o Supremo Tribunal Administrativo austríaco considerou irrelevante, para excluir a existência de um FB, a circunstância de que um indivíduo utilizava um escritório em outro país por menos de seis meses por ano civil²¹².

5. HOME OFFICE COMO UM ESTABELECIMENTO PERMANENTE

5.1. HOME OFFICE

A digitalização da economia permite cada vez mais que as pessoas realizem atividades de trabalho em suas casas sem estarem fisicamente presentes em um escritório ou em outras instalações do empregador. No contexto de uma relação de emprego dependente, surge a questão de saber se um escritório em casa pode levar a um PE para um empregador estrangeiro. No caso de um indivíduo autônomo, uma casa à sua disposição localizada em um país estrangeiro pode constituir um PE/FB para essa pessoa²¹³. É possível que ambas as situações ocorram, e um home office pode ser, simultaneamente, um PE para um empregador estrangeiro para o qual o indivíduo trabalha e um PE/FB para esse indivíduo em relação à sua atividade autônoma. Além disso, um escritório doméstico pode constituir um PE para duas empresas ao mesmo tempo, no caso de um indivíduo com duplo emprego²¹⁴.

A questão do "home office" foi tratada pela OCDE em sua minuta de discussão de 2011-2012 sobre A Interpretação e Aplicação do Artigo 5 (Estabelecimento Permanente) do Modelo de Convenção Tributária da OCDE²¹⁵. Nesse documento, o Grupo de Trabalho da OCDE discutiu o uso por um funcionário de sua casa em vez de um escritório e quando uma residência particular pode ser considerada "à disposição" do empregador do indivíduo que mora nela. As propostas resultantes

²¹⁰ DE: Tribunal Federal de Impostos, 2 de dezembro de 1992, Decisão I R 77/91, IBFD.

²¹¹ DE: Tribunal Fiscal de Nordrhein-Westfalen (Colônia), 19 de setembro de 2002, Decisão 10 K 6755/00, Jurisprudência IBFD.

²¹² AT: Suprema Corte Administrativa, 18 de março de 2004, Decisão 2000/15/0118, Jurisprudência IBFD.

²¹³ *Veja Skaar, supra* n. 143, págs. 292-293, que também (pág. 383) uma decisão de um tribunal tributário inferior alemão (DE: Finanzgericht Köln, 18 de dezembro de 1996, EFG 1997, pág. 725) em que uma segunda residência em outro país (Suíça) foi considerada um FB para o contribuinte (um professor), desde que ele realizasse diretamente suas atividades de consultoria ou a maior parte dos preparativos para essas atividades a partir de lá.

²¹⁴ Hoje em dia, não é mais impensável, por exemplo, que um residente de Amsterdã trabalhe meio período para um empregador francês que tem escritório em Bruxelas e trabalhe dois dias em casa por semana, além de ter sua própria atividade profissional.

²¹⁵ OCDE, *The Interpretation and Application of Article 5 (Permanent Establishment) of the OECD Model Tax Convention* pp. 12-13 (OCDE 2011), Primary Sources IBFD.

das discussões em nível da OCDE foram posteriormente incluídas no Comentário sobre o Artigo 5 do Modelo da OCDE (2017)²¹⁶.

Tanto a versão preliminar da discussão da OCDE de 2011-2012 quanto o comentário de 2017 sobre o artigo 5 do modelo da OCDE excluem qualquer automatismo sobre se o escritório doméstico de um funcionário constitui um PE do empregador estrangeiro²¹⁷. O raciocínio é que o escritório residencial de um indivíduo não está automaticamente à disposição de uma empresa estrangeira simplesmente porque esse local é usado por um indivíduo que trabalha para a empresa²¹⁸. Pelo contrário, "se um escritório residencial constitui ou não um local à disposição da empresa dependerá dos fatos e circunstâncias de cada caso"²¹⁹.

Embora, em última análise, seja deixado para a determinação factual, o Comentário da OCDE aconselha quando um escritório em casa constitui um PE para uma empresa estrangeira²²⁰. Notavelmente, o Comentário da OCDE salienta que um escritório em casa não equivale a um PE quando "a realização de atividades comerciais na casa de um indivíduo (por exemplo, um empregado) será tão intermitente ou incidental que a casa não será considerada um local à disposição da empresa"²²¹. A partir das várias indicações contidas no Comentário da OCDE,

²¹⁶ *Modelo de Convenção Tributária da OCDE sobre Renda e Capital: Commentary on Article 5* paras. 18-19 (21 de novembro de 2017), *Treaties & Models IBFD*. Observe que, na minuta inicialmente proposta, foi feita referência ao home office como um "local à disposição de uma pessoa física (por exemplo, um funcionário)", em vez de um "local ... usado por uma pessoa física (por exemplo, um funcionário)". No entanto, não é possível encontrar uma explicação para essa reformulação. De qualquer forma, essa mudança não parece implicar em um significado ou entendimento diferente das duas expressões.

²¹⁷ Naturalmente, no contexto de um tratado tributário, a possível existência de uma sede é relevante apenas no caso de um cenário transfronteiriço, ou seja, quando o empregador e o empregado estão localizados em jurisdições diferentes. A esse respeito, o par. 19, terceira frase do *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 5* (2017), estipula que "uma vez que a grande maioria dos empregados reside em um Estado onde seu empregador tem à sua disposição um ou mais locais de negócios aos quais esses funcionários se reportam, a questão de um home office constituir ou não um local à disposição de uma empresa raramente será uma questão prática".

²¹⁸ Consulte E. Reimer, *Permanent Establishment*, em *Klaus Vogel on Tax Conventions* par. 128 (4ª ed., E. Reimer & A. Rust eds., Kluwer Law International 2015), que considera que "na medida em que o empregado usa determinado espaço ou cômodo apenas para fins não relacionados ao trabalho, essas partes de sua particular nunca constituirão ou pertencerão a um PE do empregador".

²¹⁹ Para. 18, segunda frase *Modelo da OCDE: Comentário sobre Artigo 5* (2017).

²²⁰ Consulte J. Schaffner, *How Fixed Is a Permanent Establishment (Quão fixo é um estabelecimento permanente)* p. 139 (Kluwer International Law 2013), que considera que "[a]s explicações da OCDE são, no entanto... muito vagas e não fornecem valor agregado suficiente e diretrizes precisas".

²²¹ Para. 18, segunda frase *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 5* (2017). F.A. García Prats, *Artigo 5: Estabelecimento Permanente - Comentários sobre o Tratado Fiscal Global* sec. 3.1.2. 3.1.2., *Global*

parece que um PE na forma de um home office existe quando a atividade comercial feita em casa é realizada "em uma base regular e contínua"²²², ou se essa atividade faz parte negócio principal da empresa estrangeira²²³.

5.2. À DISPOSIÇÃO

Ao ler o Comentário sobre o Artigo 5 do Comentário da OCDE, fica bastante claro que o escritório doméstico de um empregado pode constituir um PE para um empregador estrangeiro somente quando estiver à disposição deste último²²⁴. Para estar à disposição da empresa, deve ser estabelecido um direito de uso da residência de um empregado para o empregador. O Comentário da OCDE menciona que pode ser assim se o empregador não quiser estabelecer um escritório para o empregado, mas exigir que o empregado mantenha um escritório em sua casa, com base em um acordo explícito ou implícito²²⁵. Ao contrário, a mera presença da empresa em um determinado local, como a casa do empregado, não é suficiente para concluir que o local está à disposição da empresa²²⁶.

Com base nos exemplos incluídos na discussão do documento da OCDE de 2011, a exigência de que o escritório doméstico esteja "à disposição" do empregador está relacionada ao fato de o empregador pagar aluguel ou cobrir de alguma forma os custos desse local. Por exemplo, o empregador pode alugar uma sala do empregado e/ou pagar uma remuneração específica pelo uso de algumas das

Topics IBFD, resume esse critério como o fato de que deve haver "o uso efetivo do escritório doméstico" pelo empregador.

²²² Para. 18, última frase *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 5* (2017). Consulte também o par. 19, primeira frase do *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 5* (2017), que se refere a "um que está presente por um período *prolongado* em um determinado Estado" [ênfase adicionada].

²²³ Consulte os parágrafos. 18, segunda frase, e 19, última frase *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 5* (2017), referindo-se a atividades "inci-dentais" e "meramente auxiliares". A esse respeito, Reimer, *supra* n. 215, no . 133, considera que "mesmo quando um home office atende aos ... padrões do Artigo 5(1) OCDE... MC, ele ainda pode ser desqualificado nos termos do Artigo 5(4) OCDE... MC", ou seja, a disposição que estabelece uma exceção para comerciais de caráter apenas preparatório ou auxiliar. Veja também, W. Hellerstein et al., *Displaced Employees and COVID-19: The New Tax Obligations*, Tax Notes International (28 de setembro de 2020), que menciona uma decisão judicial dos EUA (US: Tax Court of New Jersey, 2 de março de 2012, *Telebright Corp. v. Director, New Jersey Division of Taxation*, 25 N.J. Tax 333 (N.J. Tax 2010), na qual se concluiu que uma empresa sediada em Maryland tinha nexo tributário com Nova Jersey com base na presença de um único funcionário que trabalhava à distância em tempo integral de sua residência em Nova Jersey, onde desenvolvia e escrevia código de software a partir de um laptop, principalmente devido à relevância de tal atividade para a empresa em questão.

²²⁴ OCDE (2011), *supra* n. 212, na p. 13 (parágrafo 24).

²²⁵ Para. 18, última frase *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 5* (2017).

²²⁶ Id., no par. 12, primeira frase.

instalações do escritório doméstico do empregado, como móveis de escritório e equipamentos de informática²²⁷.

Um acordo semelhante geralmente se qualificará para o "teste do direito de uso", provando que o empregador tem poderes efetivos sobre os aposentos do empregado, mesmo que não tenha a chave do apartamento²²⁸. Para que um escritório em casa se qualifique como um PE, é importante apenas que o empregador, em vez de fornecer um escritório ao empregado, utilize uma casa ou outra residência privada pertencente a esse indivíduo²²⁹. Skaar critica a abordagem do Comentário da OCDE, argumentando que "a solução deve ser encontrada em quão importante o escritório doméstico é para o trabalho do empregado para o empregador, e o tempo gasto lá (a influência indireta do empregador sobre o escritório doméstico)"²³⁰. Com base nesse raciocínio, o escritório doméstico pode constituir um PE para o empregador, mesmo que o empregador tenha feito um escritório disponível para o funcionário além das fronteiras, mas o funcionário decide trabalhar em casa. O próprio Comentário da OCDE aparentemente sustenta esse ponto de vista, pois estipula que existe um escritório em casa no caso de "um consultor não residente que esteja presente por um período prolongado em um determinado Estado, onde realiza a maior parte das atividades comerciais de sua própria empresa de consultoria a partir de um escritório instalado em sua casa nesse Estado"²³¹.

Com base na jurisprudência de vários países, Skaar compila uma lista de "outras possíveis evidências de um direito de uso de um local de negócios". Em especial, ele menciona se o escritório doméstico possui sinais externos da atividade comercial da empresa estrangeira (por exemplo, papel de carta, papéis timbrados, sinais da empresa e contas bancárias)²³². Entre a lista compilada de casos, um caso belga decidido em 2011 excluiu a possibilidade de um escritório em casa constituir um PE simplesmente porque o gerente de uma empresa realizava parte de seu

²²⁷ Reimer, *supra* n. 215, no. 128.

²²⁸ Id., no par. 129, considera que "o simples fato de que ninguém mais além do contribuinte entra no escritório doméstico não impede a existência de um PE. Novamente, o empregado pode exercer o controle diário do local em nome do empregador".

²²⁹ Para. 18, última frase *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 5* (2017). A esse respeito, García Prats, *supra* n. 218, na seção 3.1.2. 3.1.2, refere-se à "obrigação do funcionário de usar o home office".

²³⁰ Skaar, *supra* n. 143, na p. 293. *Veja também* CFE Fiscal Committee, *Opinion Statement of the CFE on Proposed Changes to the Commentary on Art. 5 da Convenção Tributária Modelo da OCDE (Estabelecimento Permanente): Apresentado à OCDE em fevereiro de 2012*, 52 Eur. Taxn. 5, sec. 4 (2012), *Journal Articles & Opinion Pieces IBFD*, alegando que "o conceito 'à disposição da empresa' está vinculado ao local onde as atividades devem ser realizadas, e não ao local (ou seja, o domicílio do trabalhador transfronteiriço) onde as mesmas atividades são de fato realizadas" [ênfases no original].

²³¹ Para. 19, primeira frase *Modelo da OCDE: Comentário sobre o Artigo 5* (2017).

²³² Skaar, *supra* n. 143, nas pp. 296-299.

trabalho em casa, principalmente porque o indivíduo não era obrigado a fazê-lo nos termos do contrato de trabalho²³³. Em um caso norueguês decidido em 1999, o escritório em casa de um vendedor constituía um PE do empregador estrangeiro, uma vez que essa pessoa realizava várias atividades de pré-venda em sua casa²³⁴. Uma decisão da Suprema Corte Administrativa da Suécia concluiu que, se os negócios de um contribuinte forem conduzidos na residência do único acionista em outro estado, e a empresa não tiver outro local próprio lá, a casa do acionista onde os negócios são conduzidos deve ser considerada um local de negócios à disposição da empresa²³⁵. Por sua vez, em nota emitida em 2017, o Ministério das Finanças da Áustria considerou que, para que um home office seja um PE, é decisivo se o empregado deve usar seu escritório em casa para realizar o trabalho para seu empregador e se as despesas com o home office são deduzidas na declaração de imposto de renda do empregado ou na do empregador²³⁶.

5.3. HOME OFFICE DE FUNCIONÁRIOS QUE TRABALHAM REMOTAMENTE

No caso de um cenário de "trabalho em casa" em larga escala, surge a questão de saber se as atividades de um teletrabalhador realizadas em um local em um país diferente daquele em que o empregador está estabelecido podem criar um PE para uma empresa estrangeira, seja na forma de um material ou PE pessoal, o que pode desencadear novas obrigações fiscais para essa empresa.

Em abril de 2020 e janeiro de 2021, a OCDE emitiu dois documentos fornecendo orientações sobre o impacto da pandemia da COVID-19 nos tratados fiscais.²³⁷ A OCDE analisou se os funcionários que trabalham em casa em um país diferente daquele em que normalmente trabalhavam poderiam criar um PE para seu

²³³ BE: Belgian Ruling Commission, 15 de outubro de 2011, Ruling 2011.432. Nesse sentido, consulte US: Tribunal de Apelação de Nova York, 24 de novembro de 2003, *Zelinsky v. Tax Appeals Tribunal*, 801 N.E.2d 840, 843 (N.Y. 2003), onde se constatou que as atividades de trabalho, pesquisa, redação, desenvolvimento de exames e preparação aulas, realizadas por um professor universitário (Prof. Edward A. Zelinsky) em sua casa em vez de na universidade em outro estado dos EUA, eram o resultado da escolha voluntária desse indivíduo e, portanto, não poderiam transformá-lo em um agente interestadual.

²³⁴ NO: Tribunal Distrital de Stavanger, 19 de novembro de 1999, *Universal Furniture Ind. AB v. Government of Norway*, Jurisprudência IBFD.

²³⁵ SE: Supremo Tribunal Administrativo, 25 de novembro de 2009, Processo RÅ 2009:91.

²³⁶ AT: Ministério das Finanças, 6 de novembro de 2017, Ruling EAS 3392.

²³⁷ OCDE, *Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Pandemic* (21 de janeiro de 2021), disponível em <https://doi.org/10.1787/df42be07-en> (acessado em 23 de março de 2022); e OCDE, *OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis* (3 de abril de 2020), disponível em <https://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/> (acessado em 23 de março de 2022).

empregador naquela jurisdição²³⁸. Os dois documentos da OCDE concluem essencialmente que a mudança excepcional e temporária do local onde os funcionários exercem seu trabalho devido à pandemia da COVID-19 não deve criar novos PEs para o empregador²³⁹.

Indiscutivelmente, com as ordens governamentais sobre medidas de saúde pública e restrições de viagem sendo eliminadas à medida que a pandemia se aproxima progressivamente do fim, as mudanças de local de trabalho não serão mais consideradas "excepcionais e temporárias". Em vez disso, deve-se dar importância ao fato de a residência particular do funcionário estar ou não à disposição do empregador estrangeiro²⁴⁰.

Esse elemento implica a verificação de todos os fatos e circunstâncias. Será importante verificar se o empregador exige que o empregado use sua residência como local para realizar seus negócios²⁴¹. Também deve ser verificado se a atividade comercial é realizada por meio do home office continuamente, ou seja, não de forma intermitente ou ocasional²⁴². No entanto, um certo grau de permanência não é, por si só, suficiente. Como a OCDE apontou em seu documento de 2021, "[um] exame mais aprofundado dos fatos e circunstâncias será necessário para determinar se o escritório central está agora à disposição da empresa após essa mudança permanente para a organização do indivíduo²⁴³. Da mesma forma, com relação à existência de um PE pessoal, o critério decisivo é se o funcionário celebra contratos nome da empresa a partir de seu escritório em casa regularmente²⁴⁴. É importante notar que ambos os documentos da OCDE mencionados acima não se referem à natureza atividade realizada por um funcionário em sua casa como sendo auxiliar ou central para os negócios da empresa.

Parece justo concluir que um escritório em casa equivale a um PE para uma empresa estrangeira se o funcionário trabalhar continuamente em casa e o

²³⁸ OCDE (2021), *supra* n. 234, pp. 3-9; e OCDE (2020), *supra* n. 234, nas pp. 2-3.

²³⁹ OECD (2021), *supra* n. 234, . 3; e OECD (2020), *supra* n. 234, nas pp. 2-3.

²⁴⁰ Ver OCDE (2021), *supra* n. 234, p. 1, afirmando que "a orientação é relevante apenas para as circunstâncias que surgem durante a pandemia da COVID-19, quando as medidas de saúde pública estão em vigor". Consulte também A. Báez Moreno, *Unnecessary and Yet Harmful: Some Critical Remarks to the OECD Note on the Impact of the COVID-19 Crisis on Tax Treaties*, 48 Intertax 8&9, pp. 817-818 (2020), que ressalta que "qualquer decisão sobre a existência de um PE que dependa do requisito de estar 'à disposição' do empregador sempre será problemática, considerando que nem o requisito está contido na redação literal do Artigo 5(1) do modelo, nem a abordagem a ele foi uniforme nos comentários".

²⁴¹ OCDE (2021), *supra* n. 234, na p. 7 (parágrafo 15).

²⁴² Ver OCDE (2021), *supra* n. 234, p. 7 (para. 14), observando que "um local deve ter um certo grau de permanência e estar à disposição de uma empresa para que esse local seja considerado um local fixo de negócios por meio do qual os negócios dessa empresa são total ou parcialmente realizados".

²⁴³ OCDE (2021), *supra* n. 234, . 7 (para. 17).

²⁴⁴ OCDE (2021), *supra* n. 234, na p. 8 (parágrafo 23).

empregador exigir que o indivíduo use sua casa no lugar do escritório, especialmente se o empregador fornecer ao funcionário equipamentos de escritório. Também é fundamental que as atividades realizadas pelo funcionário em sua residência estejam relacionadas ao negócio principal do empregador, em vez de serem de natureza meramente preparatória ou auxiliar²⁴⁵. O ponto crítico é determinar o nível real de engajamento e equipamento que o empregador deve fornecer ou compensar o funcionário. Na economia digitalizada de hoje, isso pode, em última análise, significar o fornecimento de algo tão trivial quanto um telefone ou um laptop. Dificuldades semelhantes às aquelas mencionadas no conceito de "base fixa" podem ser encontradas a esse respeito²⁴⁶. Além disso, o elemento de habitualidade inerente à ideia de realizar um negócio continuamente pode não ser fácil de avaliar, dada a atual fragmentação do trabalho em uma miríade de empregos temporários ou microtarefas²⁴⁷. Além disso, a distinção entre atividades principais e auxiliares torna-se problemática quando uma empresa explora uma grande base de indivíduos que trabalham remotamente, cada um realizando apenas uma fração da atividade geral do empregador²⁴⁸.

6. REPENSANDO A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DO TRABALHO NOS TERMOS DOS TRATADOS SOBRE TRIBUTOS

6.1. MUDANÇAS NOS PADRÕES DE TRABALHO E SEU IMPACTO NO PIT

As mudanças em curso nos padrões de trabalho discutidas na seção 2 - ou seja, (i) trabalho em home office; (ii) formas não padronizadas de emprego; (iii) nomadismo digital; e (iv) descentralização dos empregos - desafiam muitas premissas fundamentais nas quais se os sistemas tributários da maioria dos países, o que leva a uma consideração da adequação das leis tributárias atuais em face das novas dimensões geográficas e ocupacionais do trabalho²⁴⁹.

²⁴⁵ Niesten, *supra* n. 133, na p. 132. Nessa linha, com relação ao de renda intraestadual dos EUA, consulte US: Tribunal de Apelação de Nova York, 24 de novembro de 2003, *Zelinsky v. Tax Appeals Tribunal*, 801 N.E.2d 840, 843 (N.Y. 2003), considerando que as atividades de pesquisa, redação, desenvolvimento de exames e preparação de aulas de um professor universitário dos EUA em casa são meramente auxiliares à sua atividade principal de ensino realizada no local da universidade.

²⁴⁶ Consulte a seção 4.3.

²⁴⁷ Consulte a seção 2.2.

²⁴⁸ Veja Skaar, *supra* n. 143, p. 293, que observa que "a influência indireta sobre o domicílio do empregado é menos evidente no caso em que são desempenhadas funções de apoio, como a papelada relacionada à folha de pagamento, folhas de ponto, algum tipo de relatório para o empregador sobre determinadas descobertas e ordens de encaminhamento".

²⁴⁹ Propostas de reformas tributárias devido ao aumento da mobilidade dos e à realidade do trabalho pós-COVID-19 foram discutidas nos Estados Unidos. Veja, em particular, Tax Foundation, *Eight Tax Reform for Mobility and Modernization* (5 de janeiro de 2022), disponível em

Um primeiro desafio está relacionado ao pressuposto tradicional de que o trabalho não é móvel como o capital. Os sistemas tributários da maioria dos países baseiam-se na premissa de uma base relativamente imóvel de imposto de renda de pessoa física (PIT)²⁵⁰. Os estudiosos já criticaram essa dicotomia capital versus trabalho com base no fato de que, em uma inspeção mais minuciosa, atualmente "o trabalho pode ser móvel como o capital"²⁵¹. No entanto, a crítica baseou-se principalmente na capacidade de uma fração restrita da população, composta por indivíduos altamente qualificados e de alto patrimônio líquido, de se deslocar entre países. A ideia era que somente os indivíduos altamente qualificados e com alto patrimônio líquido têm os meios e a conveniência para se deslocar de um país para outro. Somente para essas categorias de indivíduos, muitos países em todo o mundo estavam dispostos a diminuir suas restrições à imigração ou, até certo ponto, a oferecer incentivos fiscais para competir por essa forma de capital - ou seja, "capital humano"²⁵². Para outras categorias de expatriados, as políticas de imigração dos países permaneceram muito menos acolhedoras²⁵³. A crescente capacidade de muitos indivíduos de "trabalhar de qualquer lugar", juntamente com uma maior propensão dos empregadores de contratar pessoas localizadas longe de suas sedes, pode estender as oportunidades de mobilidade de mão de obra para outras categorias de indivíduos. Se o modelo "work-from-anywhere" continuar a ganhar força após a pandemia, a mobilidade transfronteiriça dos trabalhadores, em suas várias dimensões, poderá deixar de ser vista como um fenômeno de nicho que afeta um número limitado de indivíduos e, portanto, também uma pequena parte da base do PIT.

<https://files.taxfoundation.org/20220104173933/Eight-Tax-Reforms-for-Mobility-and-Modernization.pdf> (acessado em 23 de março de 2022).

²⁵⁰ R. de la Feria & G. Maffini, *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*, *British Tax Review* 2, p. 163 (2021).

²⁵¹ R.S. Avi-Yonah, *And Yet It Moves: Taxation and Labor Mobility in the 21st Century* in *Taxation and Migration* pp. 45-56 (R.S. Avi-Yonah & J. Slemrod eds, Kluwer Law International 2015).

²⁵² Embora as origens da expressão possam ser rastreadas até Adam Smith (1723-1790), o uso moderno do termo "capital humano" é geralmente atribuído a Gary S. Becker (1930-2014) e seu influente livro *Human Capital: A Theoretical and Empirical Analysis, with Special Reference to Education* (*Capital Humano: Uma Análise Teórica e Empírica, com Referência Especial à Educação*), publicado pela primeira vez em 1964. OCDE, *Human Capital: How What You Know Shapes Your Life* (*Como o que você sabe molda sua vida*), p. 29 (OCDE, 2007), define "capital humano" como "o conhecimento, as habilidades, as competências e os atributos incorporados nos indivíduos que facilitam a criação de bem-estar pessoal, social e econômico". Veja também Beretta, *supra* n. 5, que justapõe as estratégias dos países de emigração e imigração para atrair e reter "capital humano".

²⁵³ As políticas de imigração dos países também podem implicar em diferentes requisitos para a aquisição da cidadania por expatriados internos, incluindo o programa de cidadania por investimento (CIP). Veja G. Beretta, *Citizenship and Tax*, 11 *World Tax J.* 2, pp. 227-260 (2019), Artigos de periódicos e artigos de opinião IBFD.

Um segundo desafio está relacionado ao cenário de base do empregador e do funcionário localizados na mesma jurisdição. Tradicionalmente, as empresas contratavam funcionários e exigiam que sua equipe trabalhasse no país em que estavam estabelecidas por meio de uma sede ou filial. Essa correspondência jurisdicional também foi favorecida pelo fato de o trabalho ser realizado principalmente de forma presencial e não por meio de atribuições virtuais. Como resultado, o país onde a empresa estava estabelecida e onde seus funcionários realizavam seu trabalho pessoalmente tinha direitos tributários sobre a base do imposto de renda corporativo (CIT) e do PIT²⁵⁴. As exceções a esse alinhamento de direitos tributários referiam-se principalmente a situações em que os funcionários eram temporariamente destacados para outro país ou trabalhadores fronteiriços. No entanto, essas ocorrências eram bastante limitadas em termos de tempo e/ou número²⁵⁵. A disseminação do trabalho remoto resultante da crise da COVID-19 modificou esse paradigma estático, criando possíveis incompatibilidades jurisdicionais entre as bases do CIT e do PIT. De fato, o emprego remoto internacional, sustentado pela adoção maciça do teletrabalho, abre a possibilidade de que a jurisdição na qual o empregado reside e paga o PIT, por um lado, e a jurisdição na qual o empregador está estabelecido e paga o CIT, por outro lado, não sejam mais a mesma. Esse descompasso jurisdicional também pode criar problemas para o país do funcionário ao exigir que um empregador estrangeiro atue como agente de retenção do PIT devido por um funcionário residente de acordo com o sistema pay-as-you-earn (PAYE).

Um terceiro desafio está relacionado à divisão binária de longa data existente na maioria dos sistemas jurídicos entre atividades dependentes e autônomas. Os países desenvolveram sua legislação trabalhista com base em um tipo de emprego que é contínuo, em tempo integral e que envolve uma relação subordinada e direta entre o empregador e o empregado. Por outro lado, o trabalho autônomo baseia-se na premissa de que os indivíduos realizam suas atividades de trabalho de independente e pessoal, seja como profissionais ou empresários. Essa divisão binária que sustenta a legislação trabalhista também leva a sistemas opostos de declaração e pagamento de impostos para as duas categorias de trabalhadores. Os empregados estão sujeitos ao sistema PAYE, segundo o qual os empregadores são obrigados a atuar como agentes de retenção e deduzir o PIT devido dos salários pagos aos seus empregados. Por outro lado, o PAYE não se aplica a indivíduos autônomos, que devem calcular suas próprias obrigações fiscais e remeter o PIT devido ao empregador. Em vez disso, o PAYE não se aplica aos trabalhadores

²⁵⁴ De la Feria & Maffini, *supra* n. 247, na p. 155.

²⁵⁵ Para acordos bilaterais específicos que tratam da tributação de trabalhadores transfronteiriços, consulte M. Dahlberg & A.S. Önder, *Taxation of Cross-Border Employment Income and Tax Revenue Sharing in the Öresund Region*, 69 Bull. Intl. Taxn. 1 (2015), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, discutindo a tributação de trabalhadores fronteiriços na região de Öresund (ou seja, a região fronteiriça entre os países da Dinamarca e da Suécia).

independentes, que devem calcular as suas próprias obrigações fiscais e entregar o PIT devido às autoridades competentes periodicamente²⁵⁶. No entanto, o aumento das NSEs, na forma de "crowdwork" ou "work-on-demand via apps", obscurece a divisão binária entre atividades dependentes e autônomas²⁵⁷. Portanto, surge uma questão sobre a viabilidade de manter sistemas tributários diferentes para as duas categorias de trabalhadores, especialmente considerando um cenário prospectivo em que tanto indivíduos dependentes quanto autônomos podem trabalhar e viver em qualquer lugar do mundo²⁵⁸.

6.2. MUDANÇAS NOS PADRÕES DE TRABALHO E SEU IMPACTO NOS TRATADOS FISCAIS

As quatro principais mudanças nos padrões de trabalho descritas no artigo - ou seja, (i) trabalho em home office; (ii) formas não padronizadas de emprego; (iii) nomadismo digital; e (iv) a descentralização dos empregos - também levam a problemas na aplicação e interpretação das categorias de renda do trabalho nos tratados fiscais, além dos desafios nos sistemas fiscais dos países discutidos na seção 6.1.

Um primeiro desafio está relacionado ao uso da "presença física" critério de origem para a tributação da renda do trabalho privado nos termos do artigo 15 do Modelo da OCDE. Conforme declarado, tanto a segunda quanto a terceira regra contida no artigo 15 do Modelo da OCDE adotam a presença física do empregado no território de um país como um substituto para a alocação de direitos de tributação entre os dois estados contratantes. Essas duas regras foram concebidas com base na premissa de que a presença física de um funcionário em um país é uma indicação confiável de uma conexão estrita entre esse funcionário e o estado de trabalho. Entretanto, essa premissa não é mais sustentável em um cenário de "trabalho de qualquer lugar" em larga escala, com indivíduos trabalhando remotamente de sua casa ou de outro lugar, não necessariamente situado no mesmo país em que seu empregador está estabelecido. A digitalização e os avanços nas TICs estão facilitando muito a realização de atividades de trabalho além das fronteiras. As pessoas agora podem ser contratadas por um empregador estrangeiro sem precisar se mudar fisicamente ou viajar para outro país. Além disso, a tendência pós-pandemia para o teletrabalho poderia tornar o limite de 183

²⁵⁶ Para uma discussão geral sobre as principais características e do sistema PAYE, consulte K. van der Heeden, *The Pay-As-You-Earn Tax on Wages in Tax Law Design and Drafting*, vol. 2, pp. 564-596 (V. Thuronyi ed., International Monetary Fund 1998).

²⁵⁷ A esse respeito, Kostić, *supra* n. 123, no par. 5, observa que "os conceitos de empregado e empresário independente estão se tornando cada vez mais indistintos na economia digital, e a própria natureza do emprego está atualmente em fluxo".

²⁵⁸ Consulte Kostić, *supra* n. 123, na seção. 5, que provocativamente pergunta: "Se não conseguirmos encontrar um ponto de diferenciação evidente entre emprego e prestação de serviços independente, qual é a nossa justificativa para tratar a renda gerada por essas atividades de forma diferente?".

dias por ano quase sem sentido para a permanência mínima de um funcionário em outro país. Além disso, o limite de 183 dias não seria acionado se o funcionário decidisse morar em outro país.

Além disso, o limiar de 183 dias não seria aplicável se o trabalhador decidisse viver como nômada digital e se deslocasse frequentemente de um país. Por último, no caso da mobilidade de curto prazo dos trabalhadores, um teste de contagem de dias como a regra dos 183 dias causaria provavelmente dores de cabeça administrativas e de cumprimento, exigindo que as administrações fiscais e os contribuintes acompanhassem os dias passados em cada país em cada 12 meses. Por conseguinte, a base teórica que sustenta a regra da presença física está a perder contacto com a realidade²⁵⁹.

Um segundo desafio está relacionado a possíveis incompatibilidades jurisdicionais entre o país onde o funcionário trabalha e o estado onde o empregador está estabelecido. Esse desafio tem várias dimensões, que giram em torno do conceito de PE. Uma primeira questão é que, de acordo com o teste triplo do artigo 15(2) do Modelo da OCDE, o estado de trabalho tem direitos tributários sobre a renda do emprego privado não apenas se o empregado estiver fisicamente presente em seu território por pelo menos 183 dias (em conjunto) em qualquer período de 12 meses, mas também se o empregador tiver uma sede ou um PE que pague o salário do empregado nesse país. Em um cenário de emprego remoto internacional, torna-se mais provável que um empregador estrangeiro não tenha um PE no país de trabalho. Nesse caso, o estado do trabalho poderia ser impedido de tributar a renda do emprego privado para atividades realizadas em seu território se o teste de presença física de 183 dias não for cumprido. O Estado de residência do funcionário teria direitos tributários exclusivos sobre a renda do emprego. Por outro lado - e essa é a segunda questão - o teletrabalho realizado em casa ou em outro local por um funcionário poderia criar um PE de home office para um empregador estrangeiro na jurisdição onde o funcionário mora, sem que o funcionário seja necessariamente um residente desse país. Nesse cenário básico, o estado do trabalho terá direitos tributários sobre a renda privada do emprego, uma vez que uma das três condições estabelecidas no artigo 15(2) do Modelo da OCDE foi cumprida. O estado de residência do funcionário também poderá tributar a renda privada do emprego, mas terá que oferecer isenção fiscal dupla.

Um terceiro desafio está relacionado à divisão binária entre emprego dependente, por um lado, e atividade empresarial e autônoma, por outro. Conforme declarado, a aplicação do artigo 15 do Modelo da OCDE baseia-se no pressuposto de um vínculo empregatício entre a empresa e o indivíduo que realiza as atividades de trabalho. Quando o indivíduo realiza suas atividades de trabalho de forma independente, aplica-se o artigo 7 ou o antigo artigo 14 do Modelo da

²⁵⁹ Como já observado há algum tempo por alguns acadêmicos. *Veja*, exemplo, W. Schön, *International Tax Coordination for a Second-Best World (Part I)*, 1 World Tax J. 1, sec. 4.2.3.2 (2009), Artigos de periódicos e artigos de opinião IBFD.

OCDE. Entretanto, o próprio Comentário da OCDE reconhece que nem sempre é fácil distinguir entre as atividades realizadas sob uma relação de emprego (contrato de serviço) e aquelas realizadas por um indivíduo de forma independente. A definição do que constitui "emprego" tornou-se ainda mais complicada atualmente, devido ao aumento das NSEs, que obscurecem a divisão binária entre trabalho dependente e autônomo. Um cenário de "trabalho de qualquer lugar" em larga escala poderia aproximar o dependente do autônomo. De fato, parece problemático determinar se um indivíduo que trabalha remotamente, em uma base de horário flexível, para uma empresa estrangeira realiza suas atividades sob um contrato de serviço ou de prestação de serviços, especialmente no caso de acordos de trabalho de curto prazo, como os de "crowdwork" e "trabalho sob demanda via aplicativos". Além disso, mesmo que a independência do trabalhador não seja questionada, determinar se o indivíduo autônomo tem um PE/FB em um país diferente do seu estado de residência pode ser problemático. Conforme mencionado na seção 4.1, a definição de FB não é explicada no Modelo e Comentários da OCDE, nem está claro quais são os requisitos para um PE "home office". De fato, atualmente, o equipamento com o qual um PE/FB deve ser dotado para que um indivíduo realize seu trabalho pode ser bastante limitado a não mais do que uma mesa, um laptop e uma conexão de Internet de banda larga.

6.3. PROPOSTAS PARA REFORMAR A TRIBUTAÇÃO DA RENDA DO TRABALHO NOS TERMOS DOS TRATADOS FISCAIS

461

O autor alega que as questões destacadas no artigo apontam a favor da busca de soluções para a aplicação e interpretação das regras de tributação da renda do trabalho nos termos dos tratados fiscais. Com base na análise feita no artigo, o autor considera que as soluções propostas devem ter em mente pelo menos os três objetivos a seguir:

- A presença física como critério de origem para a tributação renda do trabalho deve ser removida; alternativamente, sua relevância para a alocação de direitos de tributação entre os dois estados contratantes deve ser reduzida²⁶⁰.

²⁶⁰ O autor considera que, mesmo na economia digitalizada de hoje, as pessoas físicas têm uma presença física. Portanto, diferentemente do caso de empresas ou outras jurídicas, parece razoável ainda se referir à presença física como uma regra de origem de renda. Na mesma linha, consulte Y.R (Christine) Kim, *Taxing Teleworkers*, 55 UC Davis Law Review 1149, p. 1159 (2021), que afirma que "a importância da presença física seria reduzida para entidades comerciais, embora ainda seja importante para pessoas físicas. Isso talvez seja ainda mais significativo na economia digitalizada, onde apenas pessoas físicas podem ter presença física". Consulte também BE: ECJ, 27 de setembro de 2012, Processo C-137/11, *Partena*, . 57, que, para fins de seguridade social, considera que "o conceito de 'localização' de uma atividade deve ser entendido (...) como se referindo ao local onde, em termos práticos, a pessoa em questão realiza as ações relacionadas a essa ".

- A referência ao conceito de PE para a tributação da renda do trabalho privado nos termos do artigo 15 do Modelo da OCDE deve ser excluída; alternativamente, os casos em que um PE na forma de um escritório doméstico pode ser criado devem ser esclarecidos.
- A divisão binária entre emprego dependente, por um lado, e atividade empresarial e de trabalho autônomo, por outro, deve ser eliminada; alternativamente, o escopo dos termos "emprego" e "base fixa" deve ser esclarecido.

Cada uma das três proposições acima contém duas subafirmações. A primeira subafirmação estabelece as metas mais ambiciosas, enquanto a segunda subafirmação adota soluções menos radicais. Naturalmente, será mais difícil criar um consenso e implementar soluções nas primeiras subafirmações do que nas segundas.

Neste momento, tendo em mente os três objetivos estabelecidos acima, o autor apresentaria algumas propostas concretas para reformar o tratamento da renda do trabalho nos tratados tributários. As propostas são apenas uma tentativa inicial de enfrentar os desafios das mudanças em curso nos padrões de trabalho destacados no artigo. O autor reconhece que um leitor atento pode achar que essas soluções não são (totalmente) convincentes. Outros estudiosos podem favorecer outras soluções, como a introdução de uma nova categoria de trabalhadores móveis, à qual se aplicaria o texto do artigo 15(3) do Modelo da OCDE²⁶¹, que direitos de tributação exclusivos do Estado de residência do empregado²⁶². Soluções mais

²⁶¹ O Art. 15(3) do Modelo da OCDE diz o seguinte: "[n]ão as disposições precedentes deste artigo, a remuneração auferida por um residente de um Estado Contratante em relação a um emprego, como membro do complemento regular de um navio ou aeronave, exercido a bordo de um navio ou aeronave operado no tráfego internacional, que não seja a bordo de um navio ou aeronave operado exclusivamente no outro Estado Contratante, será tributável apenas no Estado mencionado em primeiro lugar". A lógica subjacente à regra de alocação contida no art. 15(3) da OCDE é a seguinte 15(3) do Modelo da OCDE está relacionado ao fato de que o princípio do "local de trabalho" é difícil de aplicar no caso de funcionários que trabalham a bordo de um navio ou aeronave que é operado em várias jurisdições. Até a atualização de 2017 do Modelo da OCDE, a remuneração dos empregados que trabalham a bordo de navios ou aeronaves que operam no tráfego internacional (e embarcações envolvidas no transporte por vias navegáveis interiores) pode ter sido considerada no estado contratante em que situava o local de gestão efetiva da empresa que operava esses navios, embarcações e aeronaves (POEM), além do estado de residência do empregado.

²⁶² Pistone, *supra* n. 105, na seção. 3.3.2.4. De fato, alguns tratados fiscais já estendem essa disposição aos trabalhadores transporte ferroviário e rodoviário (*veja*, por exemplo, o art. 15(3) da Belg.-Lux. 15(3) Belg.-Lux. *Income and Capital Tax Treaty* (17 de setembro de 1970), *Treaties & Models IBFD*). Embora teleologicamente aceitável como proposta, como Pistone também reconhece, a definição de "trabalhador móvel" parece bastante problemática, especialmente considerando um cenário de

específicas, notadamente afetando apenas a categoria de teletrabalhadores, também podem ser concebidas²⁶³. O autor também admite que a implementação real de qualquer mudança nas regras de alocação nos tratados de imposto de renda, dado que mais de 3.000 tratados fiscais são celebrados, pode ser inviável a menos que um acordo multilateral à luz do Instrumento Multilateral (MLI) seja adotado. Independentemente de qualquer avaliação positiva ou negativa sobre os méritos das propostas a seguir, o autor, no entanto, espera que o leitor pelo menos concorde que os quatro principais quadrantes da mudança trabalhista descritos no artigo - ou seja, (i) trabalho em home office; (ii) formas não padronizadas de emprego; (iii) nomadismo digital; e (iv) descentralização dos empregos - exigiriam alguma reformulação do atual tratamento da renda do trabalho nos tratados tributários²⁶⁴.

Dito isso, na opinião do autor, é recomendável que:

- A tributação da renda do trabalho auferida por indivíduos dependentes e autônomos deve ser tratada em um único e mesmo artigo²⁶⁵. Portanto, as disposições dos artigos 7, 14 e 15 do Modelo da OCDE devem ser restabelecidas e tratadas conjuntamente em um único artigo. Um título provisório para o novo artigo poderia ser "Renda do Trabalho". Embora essa reforma implique a exclusão dos artigos 14 e 15, o artigo 7 seria mantido, mas seu escopo de aplicação seria restrito a empresas e entidades jurídicas que não sejam pessoas físicas.

"trabalho de qualquer lugar" em larga escala, no qual um número potencialmente alto de trabalhadores pode se deslocar por diferentes países.

²⁶³ Veja Niesten, *supra* n. 133, nas pp. 134-142, que apresenta duas propostas alternativas para a alocação de direitos de tributação sobre a renda de tele-emprego entre os dois estados contratantes nos termos do art. 15 do Modelo da OCDE. 15 do Modelo da OCDE.

²⁶⁴ De la Feria & Maffini, *supra* n. 247, na p. 165, preveem que, em um primeiro momento, os países provavelmente se concentrarão em uma redefinição da renda do trabalho, também conforme estruturado nos tratados fiscais, mecanismos de retenção e a possível introdução de regras antievasão para evitar a erosão de sua base de PIT. No entanto, os dois autores afirmam que "à medida que os países lutando para manter sua base de PIT - ou decidirem usar a oportunidade que o aumento da mobilidade oferece para expandi-la - é provável que haja uma pressão para aplicar alíquotas médias e máximas de PIT que não sejam muito altas, principalmente quando comparadas a outros países da mesma região" [ênfase no original].

²⁶⁵ Consulte Arnold (2011), *supra* n. 168, na seção 3.1.2. 3.1.2, que afirma que "a renda de diferentes tipos de serviços deve ser tratada da mesma forma para fins de tratado, a menos que haja razões convincentes para um tratamento diferente". Na mesma linha, veja Castelon, *supra* n. 163, na p. 165, que também observa (na p. 439) que "[a] existência de vários artigos que tratam tributação da renda proveniente da prestação de serviços baseia-se parcialmente em uma tradição que remonta a 1869, quando a Convenção para evitar a dupla tributação (DTC) entre a Prússia e a Saxônia foi concluída. Esse é o caso da distinção entre serviços empresariais, profissões liberais e renda de trabalho".

- O novo artigo sobre a renda do trabalho deve atribuir os direitos tributários primários ao Estado de residência do trabalhador²⁶⁶. O Estado da fonte também deve ter o direito de tributar a renda do trabalho se o indivíduo estiver fisicamente presente em seu território por um período agregado de pelo menos 90 dias em qualquer período de 12 meses que comece ou termine no ano fiscal em questão²⁶⁷. Essa regra essencialmente

²⁶⁶ A determinação de um estado de residência de altamente móveis, como os nômades digitais, pode ser um desafio. No entanto, o autor supõe que, mesmo no cenário econômico e social do século XXI, "ainda é muito raro encontrar indivíduos que não tenham um lar permanente ou, talvez mais poeticamente, nenhum lugar onde sempre haja uma cama esperando por eles" (citação de Kostić, *supra* n. 123, na seção 5).

²⁶⁷ Com base na regra proposta, a renda dos trabalhadores obtida pelo trabalho remoto será tributada somente no estado de residência do trabalhador, enquanto a renda obtida pelo deslocamento (físico e não apenas virtual) será tributada pelo estado de trabalho (e, também, pelo estado de residência do trabalhador) desde que o número de dias de trabalho no estado de trabalho exceda determinados limites. De fato, mesmo no contexto de um imposto corporativo, como o imposto sobre serviços digitais (DST), a localização física é importante. *Veja IT: Revenue Agency, Circular Letter 3/E de 22 de março de 2021, p. 54*, que, em relação ao DST italiano, atribui relevância à localização do usuário no momento da compra do serviço digital. De acordo com B.J. Arnold, *Threshold Requirements for Taxing Business Profits under Tax Treaties*, 57 Bull. Intl. Taxn. 10, p. 485 (2003), Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, um limite de presença física é mais apropriado para empresas envolvem serviços pessoais do que um limite de local fixo de negócios. Sobre o número de dias proposto para um teste de presença física (ou seja, 90 dias), consulte A. Pickering, *General Report*, in *Enterprise Services* p. 46 (IFA Cahiers vol. 97a, 2012), Books IBFD, que relata disposições de alguns tratados fiscais que utilizam um teste de presença mais curto do que 183 dias, como 90 dias ou 30 dias. A esse respeito, Arnold (2011), *supra* n. 168, na seção 2.3.2, argumenta que "não há uma justificativa clara para qualquer número específico de dias" e "o período deve ser baseado em um equilíbrio entre o direito do país de origem de tributar a renda que surge ou tem sua fonte em seu território e o cumprimento e as dificuldades administrativas na cobrança do imposto". Com relação à determinação prática da presença física de uma pessoa física no território de um Estado, o teste pode aproveitar os mais recentes avanços em TIC e, em particular, a geolocalização e os aplicativos baseados em localização. Para uma proposta provisória nesse sentido, consulte Beretta, *supra* n. 5, na p. 111. Adotando uma abordagem mais radical, pode-se considerar não recorrer a um teste de presença física e, em vez disso, confiar em uma regra de fonte de pagamento, que poderia incluir o imposto retido na fonte aplicado pelo pagador residente. Discutindo os méritos da tributação na fonte com de serviços transfronteiriços, consulte Báez Moreno (2015), *supra* n. 167, na seção 3.2.1.2.2.2. 3.2.1.2.3. Consulte também Arnold (2011), *supra* n. 168, no par. 3.1.3., que, embora em princípio seja contra a tributação de qualquer país de origem para pagamentos de saída, sendo os pagamentos por serviços prestados diferentes dos pagamentos como retorno de capital (por exemplo, dividendos, juros e royalties), alega que "[s]e for concluído que os países de origem devem ter direitos de tributação ampliados nos termos dos

reformularia e unificaria os testes de presença física contidos, respectivamente, no artigo 15(2)(a) do Modelo da OCDE e no artigo 14(1)(b) do Modelo da ONU²⁶⁸. As duas outras condições contidas no artigo 15(2)(b) e (c) do Modelo da OCDE, que exigem que o empregador seja residente ou tenha um PE no país de origem que arca com os custos do salário do empregado, não devem mais ser incluídas no texto do novo artigo sobre rendimentos do trabalho²⁶⁹.

- O país de origem também terá o direito de tributar a renda do trabalho se o indivíduo realizar suas atividades de trabalho por meio de um PE, também na forma de um "home office", ou uma FB nesse país. Para esse efeito, as definições de "home office" e "base fixa" devem ser introduzidas no artigo 3 do Modelo da OCDE (Definições gerais). Em particular, uma definição sugerida de "home office" deve esclarecer que um home office está à disposição de uma empresa ou empresário somente se a empresa ou empresário pagar o aluguel da moradia ou cobrir outros custos para explorar algumas das instalações do home office do trabalhador, em uma base não puramente temporária, para fins comerciais. Para ser considerado um FB, um local deve estar em um espaço determinável e ser usado para o desempenho parcial ou total das atividades de trabalho do indivíduo em uma base não puramente temporária. Para esclarecer melhor o grau de permanência exigido para que um local seja considerado como FB ou PE de escritório doméstico, deve ser introduzido um teste de contagem de dias, estabelecendo que um FB ou PE de escritório doméstico esteja disponível para um indivíduo

Modelos, a ampliação deve se aplicar a todas as formas de renda de serviços (não apenas serviços técnicos, gerenciais e similares) prestados em um país de origem".

²⁶⁸ O Art. 14(1)(b) do Modelo da ONU prevê a tributação do país de origem de serviços transfronteiriços prestados por uma pessoa física de forma independente "[s]e sua permanência no outro Estado Contratante for por um período ou períodos que totalizem ou excedam, no total, 183 dias em qualquer período de doze meses que comece ou termine no ano fiscal em questão; nesse caso, somente a parte da renda derivada de suas atividades realizadas nesse outro Estado poderá ser tributada nesse outro Estado".

²⁶⁹ O autor alega que a exclusão do art. 15(2)(b) e (c) do Modelo da OCDE não teria impacto significativo em termos de combate a estratégias abusivas (por exemplo, IHOL). 15(2)(b) e (c) do Modelo da OCDE não teria um impacto significativo em termos de combate a estratégias abusivas (por exemplo, IHOL). O teste de presença física, especialmente se as autoridades fiscais monitorarem os movimentos do trabalhador por meio de tecnologias de TI, como geolocalização e aplicativos baseados em localização (*ver supra* n. 264), é suficientemente simples de administrar. Possíveis práticas abusivas (por exemplo, a utilização por um empregador de diferentes indivíduos para um único trabalho em um país, com cada indivíduo permanecendo fisicamente nesse país por menos de 90 dias em qualquer período de 12 meses) poderiam ser tratadas por meio da aplicação do teste de presença física.

somente se ele estiver fisicamente presente no local por um número mínimo de dias por ano (por exemplo, por um período não superior a 30 dias por ano)²⁷⁰.

7. CONCLUSÕES E OBSERVAÇÕES

O artigo discutiu como as mudanças em curso nos arranjos de trabalho podem afetar a tributação da renda do trabalho, com base em suas várias classificações nos tratados fiscais. Em particular, o artigo analisou quatro quadrantes principais de mudanças no trabalho: (i) trabalho em home office; (ii) formas não padronizadas de emprego; (iii) nomadismo digital; e (iv) descentralização de empregos. Usando principalmente o Modelo da OCDE como referência, o artigo tentou mostrar que as regras para a tributação da renda do trabalho nos tratados fiscais não refletem mais a realidade atual do mercado de trabalho e, portanto, devem ser revisadas. O autor identificou três objetivos principais sobre os quais as soluções previstas poderiam ser construídas, o que poderia implicar em mudanças (i) no critério de presença física; (ii) nos conceitos de home office e base fixa; e (iii) na divisão binária entre dependentes e autônomas. Com esses três objetivos em mente, o autor formulou algumas propostas preliminares para reformar o atual tratamento da renda do trabalho nos tratados tributários. Em especial, foi sugerido que a renda do trabalho auferida por indivíduos dependentes e autônomos fosse tratada conjuntamente em um novo artigo, provisoriamente intitulado "Renda do Trabalho". De acordo com o novo artigo, propõe-se que os direitos tributários primários sejam atribuídos ao estado de residência. O estado da fonte também terá o direito de tributar a renda do trabalhador, mas somente (i) se o indivíduo estiver fisicamente presente em seu território por um período agregado de pelo menos 90 dias em qualquer período de 12 meses que comece ou termine no ano fiscal em questão; ou (ii) se o indivíduo exercer suas atividades de trabalho por meio de um

²⁷⁰ A esse respeito, consulte Sengupta, *supra* n. 150, na seção 3.1.2.2. 3.1.2.2, que relata que, em alguns tratados tributários (particularmente, aqueles celebrados pela Tailândia), um teste de contagem de dias se aplica tanto a o tempo de permanência e os critérios de base fixa estabelecidos no art. 14 do Modelo da ONU. Em vez disso, um limite que se refere a um mínimo de porcentagem do tempo de trabalho ou da remuneração no estado de trabalho não parece viável, pois é difícil para as autoridades fiscais avaliarem uma atividade em uma base quantitativa, de modo que esse teste poderia ser propenso ao planejamento tributário por parte dos contribuintes. Propor um novo limite para determinar uma presença econômica significativa no estado de origem, com base em uma série de fatores (por exemplo, a existência de um nome de domínio local, o idioma em que o site está escrito, a possibilidade de pagamento na moeda local), o número de usuários ativos em um determinado período de tempo, o número de contratos celebrados em um determinado período de tempo, a quantidade de dados coletados de usuários e clientes em um determinado período de tempo, a existência de publicidade direcionada especificamente a clientes no estado anfitrião, o uso da plataforma do provedor de serviços para anunciar outras empresas que atuam remota ou fisicamente no estado anfitrião, etc.); Castelon, *supra* n. 163, na p. 433.

PE, também na forma de um "home office", ou um FB nesse país e, em qualquer caso, estiver fisicamente presente por um número mínimo de dias por ano (por exemplo, 30 dias). Para esse fim, o autor solicitou um esclarecimento dos conceitos de "home office" e "base fixa" no artigo 3 do Modelo da OCDE (Definições gerais).

REFERÊNCIAS

