



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

A Tributação Internacional dos Rendimentos dos Nômades Digitais

Mestrado em Ciências Jurídicas
Especialidade de Direito Fiscal

Pedro Prazeres de Assis Junior
Orientadora: Professora Doutora Paula Rosado Pereira

Lisboa – Portugal
Março 2025



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE LISBOA

A Tributação Internacional dos Rendimentos dos Nômades Digitais

Pedro Prazeres de Assis Junior

Orientadora: Professora Doutora Paula Rosado Pereira

Dissertação elaborada e apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa – FDUL como parte da exigência para obtenção do título de Mestre em Direito, perfil Ciências Jurídicas na Especialidade Direito Fiscal.

Lisboa – Portugal

Março de 2025

*“Cada um sabe a alegria
E a dor que traz no coração”
Epitáfio - Titãs*

AGRADECIMENTOS

Obrigado a Deus por ter tornado tudo possível, mormente pela oportunidade de poder conviver e agradecer a essas pessoas:

Primeiro agradeço todo dia, por cada renúncia e sacrifício que minha querida mãe Fatiminha fez por mim.

À minha futura filha Estherzinha e a minha esposa Borrachinha, pelo apoio incondicional a todas as minhas empreitadas académicas e pela enorme paciência com meus estudos, *eu amo te mais!*

Obrigado ao Tio Cece por todo incentivo e fé no meu potencial e ao meu pai Cabeça pelo notável exemplo intelectual.

Aos meus irmãos de sangue conhecidos e aos que a vida me deu, Thiago Sampaio e João Sampaio, pela compreensão da minha ausência e o companheirismo via grupo de whatsapp, *viva o trio ternura!*

In memoriam do Doutor Sebastião meu mentor inspirador, atribuo o encanto pelo Direito Fiscal as nossas conversas no seu leito, obrigado professor!

À Prezada Professora Doutora Paula Rosado Pereira, fico agradecido de ter aceitado o encargo para minha orientação, bem como por toda disponibilidade ao longo do estudo e investigação do meu tema.

À Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa pela oportunidade concedida em poder cursar o tão sonhado Mestrado em Direito Fiscal.

Dedico um especial agradecimento ao IDEFF – Instituto de Direito Económico Financeiro e Fiscal da Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, por ter ofertado a possibilidade de cursar a Pós-graduação em Direito Fiscal e a Pós-graduação em Teoria e Prática de Contencioso Administrativo e Tributário.

Ao programa Erasmus e a LMU - Ludwig–Maximilians–Universität München, pela ilustre honra e desafiadora experiência, em poder investigar no derradeiro lar académico do memorável Professor Emérito Klaus Vogel.

Agradeço ao inesperado e carinhoso acolhimento do Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance Munich e a inestimável gentileza dispensada por seus bibliotecários.

Obrigado pelo acesso irrestrito concedido pela Biblioteca da SGMF - Secretaria-Geral do Ministério das Finanças e a prestatividade do meu caro amigo António Sá.

Por fim, aos seguidores órfãos do meu Instagram e as queridas famílias que contribuíram para este trabalho: Rangel, Bichardo, Sampaio e Pirozzi.

RESUMO

O nomadismo durante muito tempo foi o único modo de vida conhecido pela humanidade. Essa predisposição comportamental histórica, associada a relevantes fatores contemporâneos como: a revolução tecnológica; a facilidade de circulação e fixação; o triunfo final da língua inglesa; as mudanças nas relações laborais; a reinvenção dos modelos familiares; a pandemia COVID-19 e a crise climática, levaram ao surgimento, consolidação e o crescimento do fenômeno social, laboral, econômico e agora fiscal, dos “Nômades Digitais”. Por seu turno, os Nômades Digitais são pessoas singulares nacionais de países terceiros que mantêm um modo de vida relacionado a um amplo conjunto profissões, as quais possibilitam o trabalho à distância de maneira totalmente *online* via *internet*. Eles prestam serviços intangíveis para outra jurisdição de forma dependente (empresa) ou independente (contratantes), mudando de localização com regularidade e sem estabelecer residência fixa. O ponto fulcral desta investigação consiste em identificar e definir as espécies de Nômades Digitais, bem como as formas de rendimentos gerados pelo seu trabalho remoto, para em seguida analisar como as normas convencionais da tributação internacional se aplicam a esses casos. Exploraremos ainda os impactos e consequências da mobilidade laboral sobre os elementos de conexão e o vínculo de residência fiscal, utilizando como referência o MC OCDE. Ademais, abordaremos as potenciais anomalias que este novo estilo de vida pode ocasionar, como a “apatridia fiscal” e a “multiplicidade de residências fiscais”. Outro aspecto estudado refere-se aos benefícios fiscais incorporados aos Vistos para Nômades Digitais, que buscam oferecer atrativos para retenção desse grupo de trabalhadores móveis e qualificados. Em remate, pretendemos identificar e apresentar algumas propostas, com intuito de adaptar e acomodar a tributação dos Nômades Digitais ao atual regime fiscal internacional, assim como sugerir alguns tópicos importantes, que foram abordados superficialmente por conta das limitações deste trabalho, para que possam ser explorados em futuras investigações.

Palavras-chave: Nômades Digitais; rendimentos; residência fiscal; visto; tributação internacional.

ABSTRACT

Nomadism has long been the only way of life known to humankind. This historical behavioral predisposition, associated with relevant contemporary factors such as: the technological revolution; ease of movement and settlement; the final triumph of the English language; changes in labor relations; the reinvention of family models; the COVID-19 pandemic and the climate crisis, have led to the emergence, consolidation and growth of the social, labor, economic and now fiscal phenomenon of “Digital Nomads”. For their part, Digital Nomads are individuals from other countries who maintain a way of life related to a wide range of professions, which enable them to work remotely and entirely online via the internet. They provide intangible services to another country on a dependent (company) or independent (contractors) basis, changing location regularly and without establishing a fixed residence. The focus of this research is to identify and define the types of Digital Nomads, as well as the forms of income generated by their remote work and then analyze how the conventional rules of international taxation apply to these cases. We will also explore the impacts and consequences of labor mobility on the elements of connection and tax residence, using the OECD MC as a reference. Additionally, we will look at the potential anomalies that this new lifestyle can cause, such as “tax statelessness” and “multiple tax residences.” Another aspect studied concerns the tax benefits incorporated into Digital Nomad Visas, which seek to offer attractive incentives for retaining this group of mobile and skilled workers. In conclusion, we intend to identify and present some proposals for adapting and accommodating the taxation of Digital Nomads to the current international tax regime, as well as suggesting some important topics, which have been covered superficially due to the limitations of this work, so that they can be explored in future research.

Keywords: Digital Nomads; income; tax residence; visa; international taxation.

NOTAS DE ESCLARECIMENTO

* Redigido ao abrigo do vernáculo português, em sua variante diatópica brasileira, consoante o Acordo Ortográfico da Língua Portuguesa de 1990.

* As transcrições são livremente traduzidas no corpo do texto e reproduzidas na língua original em sua referência.

* As palavras e expressões transcritas em língua estrangeira e latinismos são destacadas em modo *itálico*.

* Adotado o modelo de formatação da Norma de Estilo Portuguesa (NP 405).

* Investigação realizada até a data de 01 de dezembro de 2024.

LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

BEPS	<i>Base Erosion and Profit Shifting</i>
CDT	Convenção sobre Dupla Tributação
CFC	<i>Controlled Foreign Company</i>
Cfr.	Conforme
CIT	<i>Corporate Income Tax</i>
COVID-19	<i>Coronavirus Disease 2019</i>
CRS	<i>Common Reporting Standard</i>
DNV	<i>Digital Nomad Visa</i>
EP	Estabelecimento Permanente
EPD	Estabelecimento Permanente Digital
Et al.	E outros
ETIAS	<i>European Travel Information and Authorization System</i>
FACTA	<i>Foreign Account Tax Compliance Act</i>
FEIE	<i>Foreign Earned Income Exclusion</i>
FTC	<i>Foreign Tax Credit</i>
GPS	<i>Global Positioning System</i>
IHOL	<i>International Hiring-Out of Labour</i>
IP	<i>Internet Protocol</i>
IRC	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas
IRS	Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares
IVA	Imposto sobre Valor Acrescentado
MC	Modelo de Convenção

MC EUA	Modelo de Convenção dos Estados Unidos da América
MC OCDE	Modelo de Convenção da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
MC ONU	Modelo de Convenção da Organização das Nações Unidas
MLI	<i>Multilateral Instrument</i>
OCDE	Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
p.	Página
PIT	<i>Personal Income Tax</i>
pp.	Páginas
PPT	<i>Principal Purpose Test</i>
RFE	Residência Fiscal Eletrônica
RNH	Residente Não Habitual
SRT	<i>Statutory Residence Test</i>
SSC	<i>Social Security Contribution</i>
TI	Tecnologia da Informação
TRFQ	Teste de Residência Fiscal Qualificada
UE	União Europeia
v.g	<i>Verbi gratia</i>
VPN	<i>Virtual Private Network</i>

ÍNDICE

Introdução.....	14
1 – Nômades Digitais.....	17
1.1 – O Surgimento dos Nômades Digitais.....	17
1.2 – Definição dos Nômades Digitais.....	21
1.3 – Grupos de Nômades Digitais.....	24
1.4 – Perfil dos Nômades Digitais.....	26
2 – Rendimentos do Trabalho dos Nômades Digitais.....	36
3 – Tributação Internacional dos Nômades Digitais.....	41
3.1 – Tributação dos Rendimentos do Trabalho Dependente.....	46
3.2 – Trabalho Dependente X Estabelecimento Estável.....	50
3.3 – Tributação dos Rendimentos do Trabalho Independente.....	53
4 – Residência Fiscal da Pessoa Singular.....	56
4.1 – Os Elementos de Conexão.....	56
4.2 – O Elemento de Conexão Residência.....	58
4.3 – Definição de Residência Fiscal.....	59
4.4 – Critérios para determinação da Residência Fiscal.....	60
4.5 – Ausência ou Múltiplas Residências Fiscais.....	63
5 – Vistos para Nômades Digitais.....	67
6 – Regime Fiscal dos Nômades Digitais por Jurisdição.....	75
6.1 – Estados Unidos.....	75
6.2 – Brasil.....	78
6.3 – Reino Unido.....	80
6.4 – Alemanha.....	83
6.5 – França.....	84
6.6 – Espanha.....	85
6.7 – Itália.....	86
6.8 – Portugal.....	88
6.9 – Croácia.....	89
7 – Propostas para adequar Tributação aos Nômades Digitais.....	90
7.1 – Alocação da Competência Proporcional no Tempo.....	90
7.2 – Competência no Estado da Fonte com <i>Pop Up Tax</i>	92
7.3 – Residência Fiscal Eletrônica	94

7.4 – Residência Fiscal Garantida	95
7.5 – Teste de Residência Fiscal Qualificada	97
7.6 – Presença Econômica Significativa	98
7.7 – Tributação na Origem	99
7.8 - Tributação Cumulativa.....	101
7.9 – Atualização e Ampliação dos Instrumentos Tradicionais	101
7.10 – Passaporte Tributário Internacional	103
7.11 – Tributação por Geolocalização.....	103
8 – Considerações Finais.....	106
Referências Bibliográficas.....	119

ÍNDICE DE FIGURAS

Figura 1: Trabalhadores Impermanentes.....	24
Figura 2: Grupos de Nômades Digitais.....	26
Figura 3: Tipos de Rendimentos dos Nômades Digitais.....	41
Figura 4: Países com Vistos para Nômades Digitais (DNV).....	71
Figura 5: Características dos Vistos para Nômades Digitais (DNV).....	72

ÍNDICE DE GRÁFICOS

Gráfico 1: Espécies de Nômades Digitais.....	27
Gráfico 2: Tempo de Permanência nos Países.....	28
Gráfico 3: Rendimento Anual dos Nômades Digitais	29
Gráfico 4: Nível de Escolaridade dos Nômades Digitais.....	30
Gráfico 5: Pretende Permanecer como Nômade Digital.....	31
Gráfico 6: Nômades Digitais por Idade.....	32
Gráfico 7: Quantidade de Nômades Digitais - EUA.....	33
Gráfico 8: Percentual de Trabalhos Potencialmente Remotos - Europa.....	34
Gráfico 9: Perda de Receita do Imposto de Rendimento das Pessoas Singulares – RU	36

INTRODUÇÃO

A presente dissertação tem como desígnio acadêmico o estudo dos Nômades Digitais, sob a perspectiva da tributação internacional do trabalho da pessoa singular. Para tanto, será investigada as possíveis formas de rendimentos decorrentes do trabalho remoto, assim como os institutos jurídicos da tributação internacional relacionados ao tema, com o propósito de reavaliar a utilidade e aplicação do atual regime fiscal global na acomodação deste novo fenômeno laboral.

Esse novo modelo de vida e trabalho trouxe desafios fiscais significativos, uma vez que a estrutura tributária mundial foi historicamente projetada para trabalhadores presenciais e vinculados a um território específico. Portanto, a ausência de uma localização estática para a geração de rendimentos dificulta, e por vezes inviabiliza, o emprego das normas convencionais existentes, mormente em um contexto recente de desglobalização, caracterizado pela paralisação do processo de governação fiscal global¹.

Durante muito tempo o arcabouço da tributação internacional foi pensado e estruturado para perseguir os rendimentos móveis e intangíveis das pessoas coletivas, com o escopo de viabilizar a cobrança sobre os rendimentos corporativos, notadamente os produzidos pelas multinacionais (v.g.: preços de transferência, estabelecimento permanente, *et cetera*).

Deste modo, a política fiscal internacional acabou por subestimar² e negligenciar³ os rendimentos móveis das pessoas singulares, oriundos do trabalho dependente ou da prestação de serviço intangíveis e remotos, na esperança de que os instrumentos de tributação existentes, inspirados no estilo de vida sedentário, seriam suficientes para garantir a tributação das pessoas singulares (*erosão dos conceitos de fonte e residência*)⁴.

¹ Cfr. DOURADO, Ana Paula - *Governança Fiscal Global*, pp. 9-10.

² Cfr. EUROSTAT - *Tax Revenue Statistics*: “Whilst on average Corporate Income Tax accounts for about 10% of total tax revenues in the OECD countries, Personal Income Tax accounted for about 23.5% of total tax revenues in 2018.6 In the same year, the combination of Personal Income Tax systems, Social Security Contributions and Payroll taxes amounted to approximately 50% of total tax revenues in the OECD countries. Within Europe the numbers are even more striking: in 2019 the combination of Personal Income Taxes and Social Security Contributions, amounted to 58% in the Europe Union”.

³ Cfr. FERIA, Rita de la; MAFFINI, Giorgia - *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*, p. 1: “Until now, however, most attention has centred on corporate income taxes, and to a lesser extent Value Added Tax. What has been comparatively neglected is how the spread of remote working – and particularly intra-jurisdictional remote working – has the potential to trigger very significant challenges to Personal Income Tax systems. These challenges can have much wider economic and societal ramifications than current challenges to Corporate Income Tax”.

⁴ Cfr. SCHÖN, Wolfgang - *International tax coordination for a second-best world (Part I)*, p. 19.

Entretanto, para surpresa do sistema fiscal global, as pessoas singulares também começaram a adotar a mobilidade como forma de planejamento fiscal⁵, através do nomadismo digital.

Diante desta realidade, podemos sintetizar os objetivos e fixar os limites desta investigação, a qual ficará restrita ao imposto sobre o rendimento do trabalho dependente ou independente da pessoa singular, que exerça algumas das atividades típicas dos Nômades Digitais. Logo, não será objeto desta dissertação os ocasionais desdobramentos sobre o imposto de rendimento da pessoa coletiva, tampouco os possíveis impactos do tema na tributação do consumo, patrimônio, segurança social e importação/exportação.

Para atingir nossos objetivos são colocadas seis questões de investigação: Quem são e como identificar os Nômades Digitais? Qual a relevância da sua tributação? Quais são suas potenciais formas de rendimentos?; Que tipo de tratamento jurídico-fiscal os países atualmente atribuem a categoria?; Existem propostas para adaptar a tributação as particularidades dos Nômades Digitais?

Essa obra é composta por seis partes. Na primeira etapa iniciaremos com a contextualização e o surgimento dos Nômades digitais, para em seguida buscar uma definição prática a partir das principais características fáticas identificadas nesta estirpe. Posteriormente, apresentaremos uma classificação fundada na diversidade de vínculos jurídicos profissionais que normalmente estabelecem, para enfim traçar um perfil, com base nos interesses em comum, com o intuito de orientar futuras políticas fiscais específicas planejadas para o grupo.

Em uma segunda etapa analisamos quais são as possíveis formas de rendimentos que podem surgir de cada grupo de profissão abarcada pelo nomadismo digital, levando em conta o tipo de relação estabelecida para realização do trabalho remoto.

Ao longo da terceira etapa examinaremos as normas convencionais utilizadas na tributação internacional do rendimento do trabalho, extraídas do Modelo de Convenção da OCDE (MC OCDE), para em seguida avaliar sua incidência, aplicação e efetividade sobre o trabalho remoto exercido pelos Nômades Digitais. Esta fase também contemplará as

⁵ Cfr. STAGE, Barbara; CASI, Elisa; Et al. - *Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance*, p. 19: “Some digital nomads might take the tax planning scheme to an extreme by either using specific features of DNVs that allow them to reduce their income tax liability to almost zero, trying to bypass being tax resident anywhere at all, or faking their non-residential status. For example, the desistance of Portugal from taxing foreign-earned income reduces effective taxation – perfectly legally – close to zero if most of the income of a digital nomad is foreign-sourced, which is very likely the case given that DNVs typically disallow digital nomads to conduct major business activities or earn most of her income locally”.

peculiaridades do fenômeno e suas implicações no âmbito do direito fiscal internacional, em cada um dos grupos identificados do nomadismo digital.

Na sequência da quarta etapa, enfrentaremos estudo do vínculo jurídico da residência fiscal da pessoa singular, assim como seu elemento de conexão e os critérios existentes no direito convencional para o seu reconhecimento. Nesta fase, também examinaremos as recorrentes situações de ausência de residência fiscal dos Nômades Digitais, bem com a hipotética multiplicidade de residências fiscais dos trabalhadores remotos.

Na quinta etapa apresentaremos a figura os vistos para Nômades Digitais, regimes jurídicos elaborados por alguns países, para dar tratamento legal na esfera migratória e fiscal a esses profissionais. Nesta oportunidade, serão escrutinadas as principais características fiscais, além dos requisitos para fruição e eventuais efeitos positivos e negativos desses regimes.

Diante desse panorama, na sexta etapa, passamos em revista por algumas propostas aventadas pela doutrina para tributação adequada dos rendimentos dos Nômades Digitais. Neste sentido, a adoção de uma das seguintes soluções: a residência fiscal eletrônica; a tributação na origem; a tributação cumulativa; o teste de residência qualificada; equiparação ao estabelecimento permanente ou ainda a tributação por geolocalização.

Nas considerações finais, será realizada uma síntese dos tópicos abordados em cada etapa da investigação, incluindo as respostas obtidas e relacionadas à problemática formulada. Em derradeiro, serão oferecidas sugestões de temas relevantes para investigações futuras, os quais emergiram durante nosso estudo.

Quanto a metodologia aplicada, cumpre grassar que: *“Por método podemos entender o caminho, a forma, o modo de pensamento. É a forma de abordagem em nível de abstração dos fenômenos. É o conjunto de processos ou operações mentais empregados na pesquisa”*⁶. Nesta toada, optamos em nossa investigação por realizar uma pesquisa de natureza qualitativa, com suporte na interpretação dos fenômenos e atribuição de significados descritos por palavras, por meio de uma discussão aberta e sem julgamentos.

Posto isso, foi utilizado o método de abordagem indutivo, para observar os fatos e o fenômeno na intenção de descobrir as relações existentes entre eles, e assim, chegar à generalização. Durante o percurso dos trabalhos, recorreremos aos procedimentos comparativo e monográfico.

⁶ Cfr. PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de - *Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*, p. 24.

1. NÔMADES DIGITAIS

1.1 – O Surgimento dos Nômades Digitais

O nomadismo foi a primeira e única atividade laboral humana por séculos, tal prática consiste na mudança permanente de habitação para subsistir, normalmente através da caça de animais e coleta de plantas silvestres em diversos locais.

Todavia, esse modo de vida iniciou seu declínio com o crescimento dos núcleos familiares, o que demandou a necessidade de abrigos mais amplos e um maior armazenamento de alimentos. Além disso, o aumento do número de agregados também acarretou a dificuldade de locomoção das pessoas, dos pesados utensílios e dos alimentos estocados, inviabilizando assim a manutenção do hábito migratório.

Assim nascia gradativamente o estilo de vida sedentário, através dos seus grandes assentamentos humanos permanentes. Por sua vez o incremento do convívio e da cooperação entre esses grupos familiares sedentários foi fundamental para o desenvolvimento linguístico, do mesmo modo que viabilizou a “Revolução Cognitiva” por meio da criação e tradição de histórias.

A geração de narrativas partilhadas e a comunicação em larga escala possibilitou que os seres humanos criassem e acreditem em mitos coletivos (v.g.: fantasmas, deuses, Estado, família, justiça, dinheiro, *et cetera*), invenções humanas que alicerçam nossa complexa sociedade até os dias atuais⁷.

Contudo, curiosamente a confluência de diversos novos fatores estão levando, mais uma vez em nossa história, o ser humano a mudar seu modo de vida, agora de sedentário para um novo formato nômade. Quem sabe mais um exemplo do “ciclo longo da história”⁸, afinal a humanidade viveu mais tempo da sua história sob o estilo nômade, do que qualquer outro. Ademais, muitos povos ainda permanecem como nômades contemporâneos⁹.

⁷ Cfr. HARARI, Yuval Noah – *Sapiens: História Breve da Humanidade*, p. 38.

⁸ Cfr. MODELSKI, George - *Long Cycles in World Politics*, p. 102.

⁹ RUDNICK, Roy; WEISS, Michelle F. – *Mundo por Terra 2*, Diário de Bordo 37 (Mongólia 1): “*Imaginar a existência de nômades em pleno século 21 parece algo fora do comum, mas existe um país no mundo onde isso ainda é real e intenso: Mongólia. A vida nômade surgiu com a necessidade dos criadores de terem que mover seus animais em busca de pastagens. E mesmo com o desenvolvimento do mundo moderno a Mongólia continuou um país nômade, não apenas pela necessidade, mas porque isso se tornou um estilo de vida para eles. Parte dos mongóis migraram para a cidade em busca de trabalho, mas muitos (cerca de 30% da população) preferiram o campo, sem renunciar à liberdade e independência proporcionadas pelo nomadismo*”.

No final do século passado, mais precisamente em 1997, foi publicado o livro denominado *Digital Nomad*¹⁰. Essa obra é considerada o marco inicial do fenômeno dos Nômades Digitais, porquanto previu logo no início da difusão da internet que: “o desenvolvimento desta tecnologia permitiria às pessoas trabalhar a partir de locais remotos e estar constantemente em movimento em todo o globo, transformando uma grande parte da população de trabalhadores com escritório em casa em nômades remotos independentes¹¹”.

Tal intuição futurista concretizou-se devido a predisposição comportamental histórica do ser humano ao nomadismo, claro que aliado a outros aspectos contemporâneos, nomeadamente: a revolução tecnológica; a facilidade de circulação e fixação; ao triunfo final da língua inglesa; as mudanças nas relações laborais; a reinvenção dos modelos familiares; a pandemia COVID-19 e a crise climática. Esses recentes vetores são responsáveis pela eclosão dos “Nômades Digitais”. Passamos então a análise dos fatores etiológicos.

A revolução tecnológica é resultado do fortalecimento da conectividade digital, viabilizado através do acesso mais amplo, rápido e barato à internet (4G, 5G, 6G, Rede *Starlink*, Projeto *Kuiper*, et cetera), bem como da criação de programas que possibilitaram as reuniões virtuais remotas (*Zoom*, *Teams*, *Google Meet*, *Skype*, et cetera), além do surgimento das instituições financeiras virtuais internacionais ou *Fintechs* (*Wise*, *Revolut*, *N26*, *Nomad*, et cetera) que permitiram o pagamento e o câmbio instantâneo em quase todo mundo, sem esquecer do despontar da “economia digital partilhada” ou *Gig Economy*¹², com disruptivas plataformas (*Freelancer*, *Fiverr*, *Superprof*, *Bolt*, *Uber*, *Glovo*, et cetera). Todas essas ferramentas inovadoras foram essenciais para eliminar a necessidade presencial das pessoas no trabalho.

Outro causa identificada foi a facilidade na mobilidade de pessoas, gerada com a expansão das companhias aéreas de baixo custo (*Ryanair*, *EasyJet*, *Vueling*, et cetera), associada ao crescimento vertiginoso da oferta e da variedade de alojamentos temporários

¹⁰ Cfr. MAKIMOTO, Tsugio; MANNERS, David – *Digital Nomad*.

¹¹ Cfr. BERETTA, Giorgio - *Work on the move: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties*, pp. 6-7: “that the development of technology would enable people to work from remote places and constantly be on the move across the globe, transforming large swaths of the population from home office-bound settlers to location-independent nomads”.

¹² Cfr. FREDERICO, Luiz Fernando - *O significado de gig economy vai muito, muito além da uberização do trabalho: “A tradução de gig economy é algo histórico. O termo surgiu com as bandas de Jazz, no começo do século XX. Elas utilizavam o termo “gig” (abreviação de gigante) para se referir às apresentações. Como esses trabalhadores eram uma das poucas categorias que tinha flexibilidade de horários, mas sem benefícios de empresas, o termo gig economy acabou pegando. E é usado hoje para caracterizar trabalhadores autônomos”*. Disponível em: <https://hazeshift.com.br/gig-economy-uberizacao/>

(*Airbnb, Booking, Cozycozy, et cetera*) e do *Coliving*¹³, o que concebeu a estrutura perfeita para a circulação rápida e a fixação provisória de profissionais, permitindo com isso constantes mudanças do local de trabalho sem os habituais constrangimentos de mobilidade e instalação.

Quanto a comunicação, atualmente é indiscutível que a língua Inglesa se estabeleceu como a primeira língua efetivamente global, esse fenômeno foi denominado de “triunfo final da língua Inglesa”¹⁴, sendo responsável não apenas por facilitar o turismo, mas também por reduzir drasticamente as barreiras linguísticas no mundo laboral. A padronização do idioma é fundamental para ampliação das oportunidades no mercado de trabalho internacional, porque elimina a recorrente dificuldade em ter de aprender um novo idioma a cada mudança, além do mais, acelera o processo de conhecimento e a integração com a cultura do novo local.

Já a globalização dos serviços aumentou drasticamente a demanda pela deslocação profissional, inicialmente com recurso aos “trabalhadores pendulares” ou *Verdrängungseffekt* e agora com o incremento dos Nômades Digitais, os quais estão adaptados a deslocações mais distantes e por períodos mais flexíveis. Outrossim, a criação dos novos “ambientes de trabalho compartilhado” ou *Coworking (WeWork, Regus, et cetera)* permitiu o aumento na oferta de locais de trabalho, com enorme flexibilidade no período de contratação, assim como a redução dos custos por meio do rateio das despesas, tudo isso sem qualquer perda na qualidade da infraestrutura ou da localização do espaço de trabalho.

O crescimento do arranjo de família monoparental, com poucos agregados (avós, tios, irmãos, *et cetera*), funciona como estímulo a mobilidade dos seus integrantes, devido aos reduzidos laços afetivos estabelecidos no país de origem. Ademais, o nomadismo digital permite que pais ou mães solteiros viajem com seus filhos, enquanto trabalham de qualquer lugar do mundo, beneficiando-se de experiências enriquecedoras de diferentes culturas e ainda com a opção de educação presencial ou remota. A valorização da autonomia e o individualismo cada vez mais estimulados no ambiente familiar, servem também para alavancar o nomadismo digital.

Por seu turno, o COVID-19 potencializou o aprimoramento e concomitantemente impôs o uso das referidas ferramentas adaptativas ao trabalho remoto, do dia para noite, um vertiginoso impulsionamento da revolução tecnológica já em curso. A pandemia produziu um curioso paradoxo, pois ao mesmo tempo que paralisou temporariamente o fenômeno dos

¹³ Cfr. MACHADO, Ivânia Eloisa Teixeira – *Nomadismo digital em cidades de média dimensão: o caso de Amarante*, p. 20.

¹⁴ Cfr. KOSTIC, Svetislav V. - *In Search of the Digital Nomad: Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties*, p. 206.

Nômades Digitais, devido às restrições a locomoção implementadas mundialmente, também obrigou a migração de uma enorme gama de trabalhadores para localidades distintas do seu trabalho presencial (v.g.: retorno ao país de nacionalidade)¹⁵, empurrando para o trabalho remoto, quem nunca havia experimentado essa modalidade laboral.

O COVID-19 apresentou, facilitou, provou e reforçou a percepção de que o trabalho remoto é um modelo economicamente viável e desejável, tanto para os trabalhadores, quanto para muitas empresas. Entrementes, apesar do trabalho remoto ter proporcionado flexibilidade de horário, liberdade de local e segurança sanitária durante a crise, também trouxe desafios relacionados a encontrar trabalho estável, sobrecarga de trabalho, isolamento social, fluxos de rendimentos, gerir fusos horários, equilíbrio entre trabalho e vida pessoal, falta de regulamentação específica sobre o assunto (v.g. fiscal, laboral, previdenciária, *et cetera*).

Como resultado empírico, o nomadismo digital acabou ganhando força extra no período pós-pandemia, por causa dos trabalhadores antes presenciais que agora estavam adaptados ao trabalho remoto¹⁶ e ainda devido a avidez desses profissionais em querer viajar pelo mundo a fim de compensar o longo período de encarceramento¹⁷.

Portanto, o trabalho remoto deixou de ser uma alternativa emergencial para se consolidar como uma prática permanente em diversos setores econômicos. A expansão abrupta do trabalho remoto expôs novos desafios regulatórios, como a necessidade de adequação fiscal e trabalhista para profissionais que operam globalmente¹⁸. A ausência de fronteiras físicas e a conectividade global são vistas como fatores que potencializam o trabalho remoto, mas também dificultam a aplicação das leis tradicionais.

No tocante a crise climática, essa aparece por último como um relevante fator para o nomadismo digital, pois as mudanças climáticas fomentam gradativamente os movimentos migratórios na busca de condições climáticas amenas e sem eventos climáticos catastróficos¹⁹.

¹⁵ Cfr. PIGNATARI, Leonardo Thomas - *The Taxation of 'Digital Nomads' and the '3 W's': Between Tax Challenges and Heavenly Beaches*, p. 386.

¹⁶ Cfr. STAGE, Barbara; CASI, Elisa; Et al. - *Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance*, p. 4: "Yet, at the peak of the pandemic, about 7 in 10 employees worked remotely, 2 in 3 employees would immediately start searching for a new job if the employer ceased to offer the opportunity of remote work, while about 4 in 10 responded they would quit the job".

¹⁷ Cfr. LÓPEZ, Ana M. - *Digital nomads: statistics & facts: "Impact of COVID-19 on digital nomads, a global survey on current and future trends in remote work conducted with CIOs revealed that permanent remote work will likely increase in the coming years. As of March 2021, approximately one-third of respondents expected to telework permanently. Furthermore, another survey found that flexibility was the biggest benefit cited by teleworkers around the world"*. Disponível em: <https://www.statista.com/topics/9259/digital-nomads/#topicOverview>.

¹⁸ Cfr. ALBANEZI, T. B. - *A possibilidade de tributação das atividades da economia digital pelo ISS à luz da Constituição Federal e a posição do STF acerca do tema*, p. 132.

¹⁹ Cfr. FIGUET, Etienne - *Climate change and forced migration*, p.5.

Todavia, considerando que todo o mundo está sendo afetado pelo aquecimento global, será cada vez mais normal as constantes mudanças de jurisdições, seguindo as estações do ano ou de acordo com o a incidência histórica dos eventos climáticos extremos. O futuro do nomadismo digital não será só baseado no aspecto econômico, mas também na condição climática do local.

As pessoas também escolhem trabalhar como Nômadas Digitais por outras razões ligadas a busca por uma melhor qualidade de vida, tais como a liberdade de viajar, vontade de perseguir as suas paixões e interesses, oportunidade de experimentar novas culturas e conhecer novas pessoas.

Todos esses fatores, além de outros não tão relevantes, contribuíram para o surgimento, desenvolvimento e consolidação dos Nômades Digitais. Isto posto, a pertinência e importância deste tema está fundamentada na continuidade e no crescimento desses fatores que fomentam o fenômeno do nomadismo digital.

De certa forma, o Nômade Digital é simplesmente uma versão em escala do caixeiro-viajante²⁰, porém ao invés da figura do mercador ambulante que vende produtos fora das regiões onde eles são produzidos, temos o prestador que percorre o mundo vendendo seu serviço intangível remotamente.

1.2 – Definição dos Nômades Digitais

Consoante o Dicionário Priberam da Língua Portuguesa, o termo "Nômade" é definido como: "*o que ou quem muda de local de fixação, geralmente para procurar pastagens novas ou alimentos (ex.: tribo nômade; povo de nômades). ≠ Sedentário*"²¹, tal substantivo foi qualificado pelo adjetivo "Digital", sendo esse último definido como: "*o que é relativo ou envolve tecnologia eletrônica, como computadores ou Internet*"²².

Desta forma, a definição tradicional do movimento humano contínuo, na busca de melhores condições de vida foi associada ao espaço virtual criado no ambiente da internet, sem a necessidade de presença física, e assim formou-se o termo "Nômade Digital", o qual se atribuiu um significado próprio para esfera social e laboral contemporânea²³.

²⁰ Cfr. STEVENS, Elizabeth J. – *Where the Money Is: Tax and Worker Mobility*, p.3.

²¹Cfr. PRIBERAM - *Dicionário da Língua Portuguesa*. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/n%C3%B4made>.

²² Cfr. PRIBERAM - *Dicionário da Língua Portuguesa*. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/digital>.

²³ Cfr. FIKRY, Amaly, SANI, Azurin, et al. - *Digital Nomads: Who Are They?* pp. 634-636.

O nomadismo digital é um modo de vida intimamente relacionado a um conjunto de profissões, com a capacidade e liberdade de trabalhar à distância do seu empregador ou contratante, numa mudança contínua de localização, por meio de computadores e sempre com acesso a internet.

Considerando a abrangência das profissões que podem ser abarcadas por essa denominação, caberá então fixarmos requisitos indispensáveis para identificação laboral dos Nômades Digitais, bem como a exclusão dos profissionais que se aproximam, mas não preenchem todas as características necessárias.

Nessa linha, podemos definir os Nômades Digitais como pessoas singulares nacionais de países terceiros, que trabalham para uma empresa ou prestam serviços sempre para outra jurisdição, mudando de jurisdição com regularidade e sem estabelecer residência fixa. Esses profissionais trabalham à distância e via internet de forma totalmente *online*, obtendo desta maneira rendimentos através da venda bens ou da prestação de serviços intangíveis.

Diante da amplitude desta definição, são regularmente confundidos com outros grupos similares, deste modo é preciso estabelecer algumas distinções.

Primeiramente, a prestação de serviço via *International Hiring-Out* (IHOL)²⁴ não pode ser considerada uma forma de nomadismo digital, em virtude da natureza tangível dos serviços e da necessidade da presença física do trabalhador, ainda que por curto período, na jurisdição previamente definida pelo utilizador.

Os Neo-nômades²⁵ são uma minoria de renegados da alta-modernidade envolvidos em formações hipermóveis (veículos, autocaravanas, *et cetera*), os quais procuram trabalhar longe dos regimes sociais dominantes, já os Nômades Digitais não buscam fuga social, mas sim locais com um custo de vida mais baixo, enquanto trabalham para empregadores localizados em mercados que lhes pagam melhor.

Os “mochileiros” ou *Backpackers*²⁶ são viajantes à procura de novas experiências e diversão, para isso trabalham em atividades presenciais e locais de baixa remuneração, por vezes voluntariamente em troca de alojamento e comida, diferentemente dos Nômades Digitais não exercem uma profissão em trabalho remoto com fins puramente econômicos.

²⁴ Cfr. SCHOUERI, Luís Eduardo - *The residence of the employer in the “183-day clause” (article 15 of the OECD’s Model Double Taxation Convention)*, p. 487: “This expression, which many countries deem to be abusive, refers to a situation in which a person intends to employ foreign labour for one or more periods of less than 183 days and recruits such personnel through an intermediary established abroad who purports to be the employer and hires the personnel out to the user. The IHOL involves the following three parties: (1) the worker who provides the services; (2) the intermediary who concludes a formal employment contract with the worker and subsequently hires the worker out to the user; and (3) the user for whom the services are performed”.

²⁵ Cfr. D’ANDREA, Anthony - *Neo-Nomadism: A Theory of Post-Identitarian Mobility in the Global Age*, p. 116.

²⁶ Cfr. FIKRY, Amaly; SANI, Azurin; et al. - *Digital Nomads: Who Are They?* p. 633.

Os “trabalhadores pendulares”²⁷ ou *Verdrängungseffekt* são caracterizados pelos deslocamentos a trabalho em outro país, seguido do retorno ao país de residência logo após a realização da atividade profissional temporária. Portanto, uma vez que há manutenção de residência fixa no país de origem, não se confundem com os Nômades Digitais.

Cabe ainda distinguir os Nômades Digitais do clássico “expatriado”, considerando que este último tem o objetivo de se fixar em definitivo numa determinada jurisdição e assim criar raízes, enquanto aquele tem o objetivo de permanecer apenas temporariamente, sem o intuito estabelecer laços definitivos com o país.

Por sua vez, o *Home-office*²⁸ é uma espécie de “trabalhador remoto” que labora de casa, mas dentro da mesma jurisdição fiscal do empregador, com quem mantém vínculo laboral. Distancia-se assim do Nômade Digital em virtude da sua habitação permanente, ou seja, o Nômade Digital não tem interesse em fixar residência como o trabalhador em *Home-office*.

Uma última espécie regularmente associada, principalmente depois da COVID 19, é o “trabalhador remoto”. Esse tipo de trabalhador pode exercer suas atividades fora do estabelecimento físico do empregador ou longe do contratante da prestação do serviço, de maneira distante e via internet. Contudo, como pode ter tanto uma habitação permanente como temporária, bem como pode exercer ou não suas atividades na mesma jurisdição fiscal do seu empregador ou contratante, acaba então por abarcar os próprios Nômades Digitais em sua definição.

Devido as características tão próximas entre o “trabalhador remoto” e o Nômade Digital, devemos alertar que todo Nômade Digital é um “trabalhador remoto”, mas nem todo “trabalhador remoto” é um Nômade Digital, a relação estabelecida entre eles é de gênero e espécie.

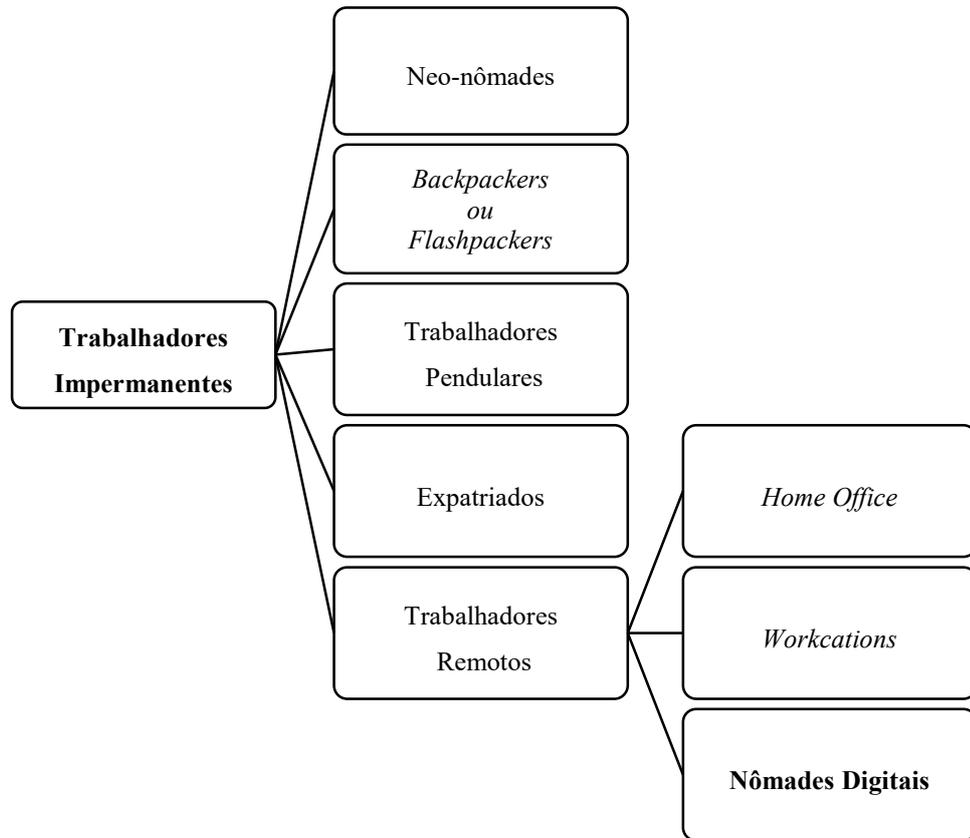
Por fim, destaca-se a categoria dos “trabalhadores sabáticos”, também conhecidos como *workcations*²⁹, os quais são classificados como nômades digitais temporários, pois adotam esse modelo de vida por um período limitado, que pode variar de alguns meses a alguns anos. Considerando que o foco desta investigação é o nomadismo digital em sua configuração tradicional, esta modalidade não será aprofundada nesta obra.

²⁷ Cfr. TYUTYURYUKOV, Vladimir; GUSEVA, Natalia – *From remote work to digital nomads: tax issues and tax opportunities of digital lifestyle*, p. 190.

²⁸ Cfr. PIGNATARI, Leonardo Thomas - *The Taxation of ‘Digital Nomads’ and the ‘3 W’s’: Between Tax Challenges and Heavenly Beaches*, p. 385.

²⁹ Cfr. MBO Partners – *The Digital Nomad Search Continues*, p.3.

Figura 1: Trabalhadores Impermanentes



Fonte: Elaboração Própria

1.3 – Grupos de Nômades Digitais

Nos últimos anos, o trabalho temporário ganhou cada vez mais espaço, especialmente porque muitas pessoas estão em busca de horários mais flexíveis, assim como as empresas têm buscado maneiras mais econômicas de atrair talentos. Com os avanços tecnológicos, esse tipo de trabalho se expandiu ainda mais, tornando mais fácil a colaboração à distância.

Embora a variedade de profissionais que possam ser considerados Nômades Digitais esteja em franco florescimento e ampliação, conseguimos identificar em nossa pesquisa os grupos já consolidados, nomeadamente os *Freelancers*, os “Empreendedores” e os “Empregados com livre mobilidade”³⁰. Em comum todos detêm a capacidade de trabalhar para

³⁰ Cfr. BARTOSIK-PURGAT, Malgorzata – *Digital Nomads: Entrepreneurship or New Lifestyle?* pp. 261-262: “Firstly, there are people who work for international corporations but do their job remotely from different places. The most important aim for the corporation is the task or project to be completed, and it often does not matter where this is done from. Secondly, there are people who work as freelancers (e.g. programmers, copywriters, journalists or computer graphics). They can do their job using Internet connection and live in different parts of the world. Finally, there are start-up creators who usually conduct their business using Internet access”.

outra jurisdição remotamente, recorrendo apenas a um computador com acesso à internet, em estadias temporárias³¹.

No primeiro grupo temos os *Freelancers*, profissionais que atuam de forma independente no desenvolvimento de projetos, prestando um serviço intangível ligado as áreas criativa ou técnica. Especialmente no setor criativo, esse estilo de vida se torna uma ferramenta de marketing pessoal e branding profissional³². Neste grupo temos como exemplo os profissionais de: Tecnologia da Informação - TI, *Designers*, engenharia, gestão de redes sociais, *blogging*, *vlogging*, consultoria, programação, escritores, tradução, *et cetera*.

Hoje em dia, temos a incrível oportunidade de trabalhar em projetos que podem ser finalizados por meio de plataformas e tecnologias digitais, tudo isso sem a necessidade de estar preso a um lugar específico. Essa possibilidade é fruto da combinação do trabalho flexível ou "gig". O termo "gig work" refere-se a trabalhos ajustáveis de curto prazo, onde *freelancers* são contratados através de plataformas e aplicativos online (v.g. *Freelancer*, *Fiverr*, *Jooble*, *99freelas*, *et cetera*). Para esse grupo de Nômades Digitais, essa forma de trabalho se tornou uma parte essencial da sua trajetória profissional, permitindo que eles explorem o mundo enquanto se dedicam às suas atividades.

No segundo grupo encontramos os “Empreendedores”, aqui incluímos os *Contente Creation* e o *Online Businesses*, trabalhadores sem vínculo laboral que prestam um serviço intangível no cumprimento de metas, remunerado com base no resultado da sua produtividade. Neste perfil temos os profissionais ligados ao *Digital Marketing*, ensino *online*, *Digital Influencer*, *Youtubers*, *Tiktokers*, *Flashpacker*³³, *e-commerce*, *gamers*, *coaching*, relações públicas, pesquisa, *et cetera*. Para esse grupo, o trabalho as vezes não se restringe ao desempenho de tarefas específicas, mas envolve também uma performance pública compartilhada pelas redes sociais.

No terceiro grupo estão reunidos os “Empregados com liberdade de mobilidade” ou *Remote Jobs*, são trabalhadores dependentes com contrato de trabalho, que laboram para empresas internacionais à distância e a partir de diferentes jurisdições a sua livre escolha, diferentemente do empregado presencial tradicional, sendo remunerado mensalmente em valor pré-fixado e independentemente da sua produtividade (v.g. trabalhadores de finanças e

³¹ Cfr. GARCEZ, Ana Cláudia Seabra - *Nomadismo Digital: O Caso de Estudo das Terras de Trás-os-Montes*, p. 19.

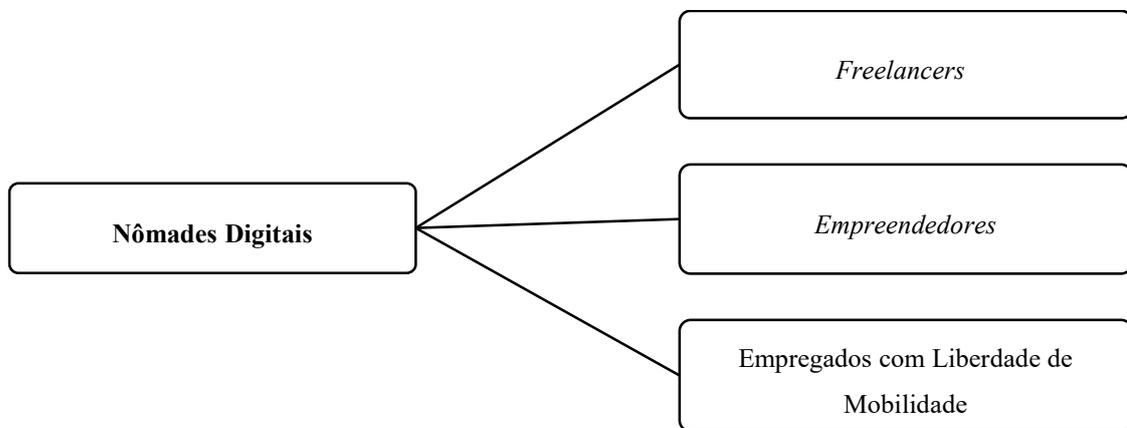
³² Cfr. WILLMENT, Nina - *The travel blogger as digital nomad: (Re-)imagining workplace performances of digital nomadism within travel blogging work*, p.397.

³³ Cfr. FIKRY, supra n. 5, p. 637.

contabilidade). Neste caso a profissão não servirá como elemento para sua classificação, mas sim o fato de ter ou não um vínculo laboral.

Na dinâmica da atividade dos Nômades Digitais temos: Os nacionais de um determinado Estado (A - v.g. Alemanha); que trabalham à distância a partir de noutro país (B – v.g. Brasil) onde permanecem por um curto e determinado período; prestando serviço de forma autônoma ou mediante vínculo para uma empresa, em ambos os casos residentes noutro Estado (C – v.g. Canadá)³⁴.

Figura 2: Grupos de Nômades Digitais



Fonte: Elaboração Própria

1.4 – Perfil dos Nômades Digitais

Cumpra agora traçar o perfil genérico das pessoas singulares que se enquadram como Nômades Digitais, com o propósito de estabelecer o crescimento de cada grupo, o tempo médio de permanência nas jurisdições e o montante médio de rendimentos anuais obtidos, elementos imprescindíveis para orientar a forma mais justa de tributação a ser adotada pelas jurisdições.

De acordo com MBO Partners, as categorias de Nômades Digitais estão divididas atualmente da seguinte maneira:

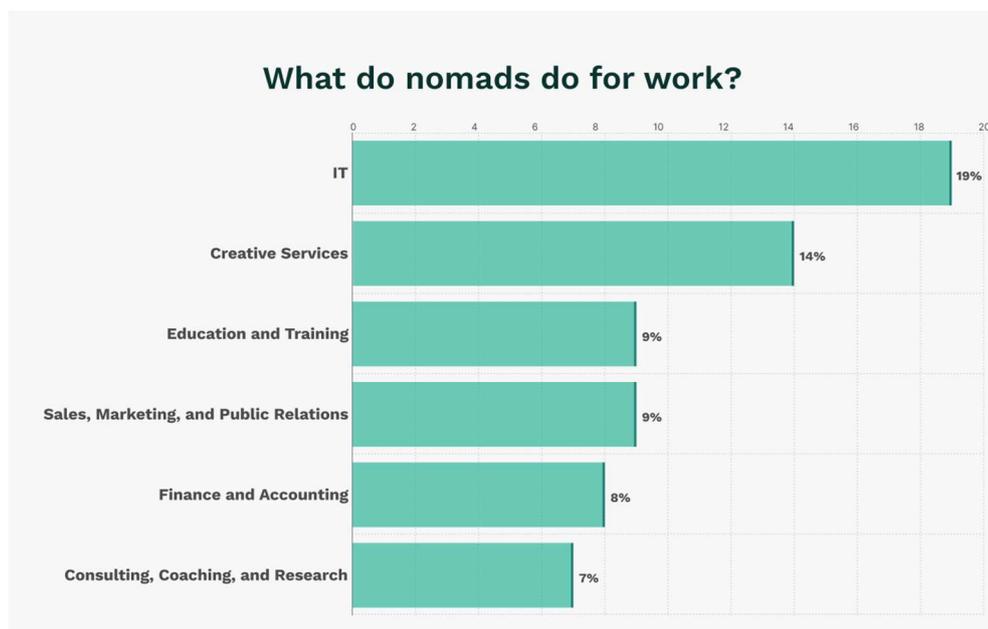
³⁴ Cfr. PIGNATARI, Leonardo Thomaz - *The Taxation of 'Digital Nomads' and the '3 W's': Between Tax Challenges and Heavenly Beaches*, p. 385: "These individuals are nationals of a particular state (A), work remotely from another country (B), and remain there for a very brief period. They usually have an employment relationship with an employer in another jurisdiction (C) or provide services independently for companies or individuals who are resident in other states".

1 - 33% de *Freelancers* (19% de TI + 14% de serviços criativos);

2 - 25% Empreendedores (9% de educação e treinamento + 9% de vendas, *marketing* e relações públicas + 7% de consultoria, *coaching* e pesquisa);

3 - 8% de Empregados com liberdade de mobilidade (ligados a finanças e contabilidade); 34% não foram identificados no relatório.

Gráfico 1: Espécies de Nômades Digitais



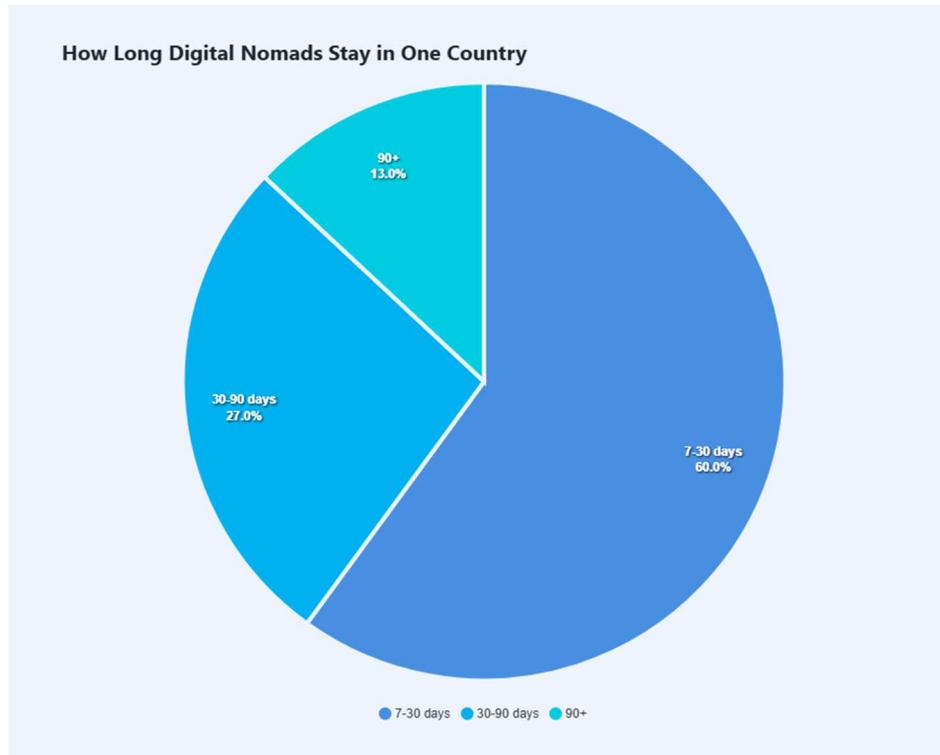
Fonte: MBO Partners³⁵

Com esopeque nesses dados, identificamos uma predominância no grupo dos *Freelancers*, podemos então deduzir que a maior parte dos profissionais não tem um empregador ou um contratante fixo, o que dificulta as iniciativas fiscais que busquem transferir a tributação para origem (local do estabelecimento do empregador ou contratante do serviço), tendo em conta a diversidade de jurisdições e variedade de contratações típica dos *Freelancers*.

Segundo a pesquisa anual conduzida pelo site *Nomad List*, a maior e mais importante comunidade global para Nômades Digitais, o período de permanência nas jurisdições pode variar nos seguintes interregnos:

³⁵ Cfr. MBO Partners – *Digital Nomads: Nomading Normalizes in 2024*, p.12.

Gráfico 2: Tempo de Permanência nos Países



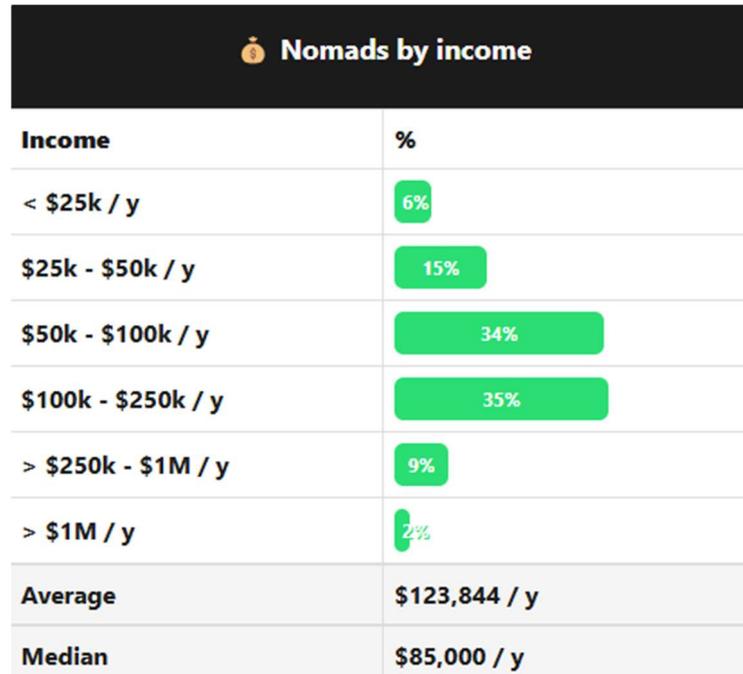
Fonte: Nomad List³⁶

Tendo em conta o fato de que 60% dos Nômades Digitais geralmente permanecem pelo período de 7 a 30 dias em cada jurisdição, podemos então considerar que o baixo período de estadia está ligado aos curtos prazos de visto para turismo ou ao puro desinteresse desses profissionais em permanecer por um tempo mais longo. De qualquer modo, em ambas as situações a criação de um visto com prazo alargado poderá encorajar a permanência ou no mínimo o retorno à jurisdição concedente, quem sabe até uma eventual residência fiscal permanente no longo prazo.

Outra informação relevante para as finalidades fiscais propostas nesta pesquisa é o montante médio anual dos rendimentos aferidos por esta categoria, até porque o maior interesse da tributação é perceber a capacidade contributiva dos contribuintes, nesta toada temos:

³⁶ Cfr. NOMAD LIST - *The 2024 State of Digital Nomads*. Disponível em: https://nomads.com/digital-nomad-statistics#trip_duration.

Gráfico 3: Rendimento Anual dos Nômades Digitais



Fonte: Nomad List³⁷

Como observado, a maioria dos Nômades Digitais declaram obter rendimentos anuais superiores a US\$ 50 mil dólares, ou seja, em montante muito superior à média mundial da renda líquida ajustada disponível *per capita*, em torno de US\$ 30.490,00 por ano³⁸. Essa informação denota a relevância de se tributar os rendimentos dos Nômades Digitais por uma questão de justiça fiscal.

Principalmente se considerarmos a expansão e os rendimentos de alguns tipos de Nômades Digitais (Empreendedores), conforme estatísticas recentes da Forbes: “*mais de 50 milhões de pessoas em todo o mundo agora se consideram influenciadores (ou criadores de conteúdo). Os investimentos no espaço do criador de conteúdo totalizaram US\$ 5 bilhões somente no ano passado. Enquanto isso, o Influencer Marketing Hub estima que o tamanho total do mercado da economia de criadores esteja em torno de US\$ 104 bilhões, com uma*

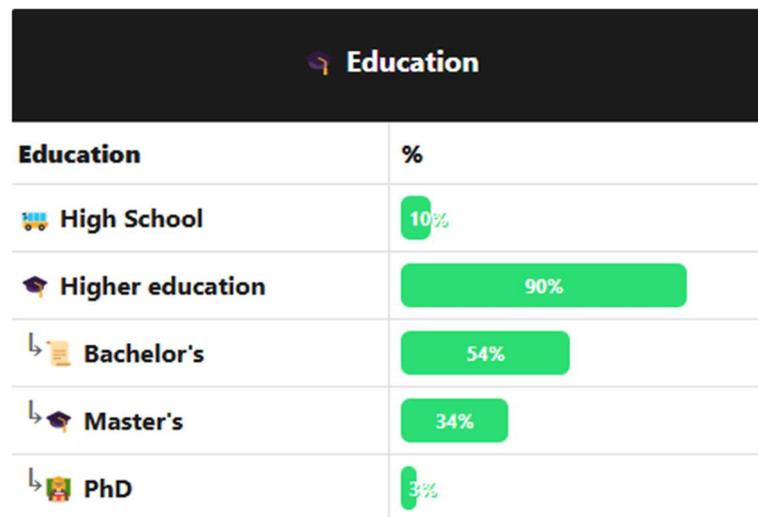
³⁷ Cfr. NOMAD LIST - *The 2024 State of Digital Nomads*. Disponível em: https://nomads.com/digital-nomad-statistics#trip_duration.

³⁸ Cfr. OCDE – *Better Life Index*. Disponível em: <https://www.oecdbetterlifeindex.org/pt/>.

trajetória de crescimento substancial no mesmo nível da gig economy - observando que isso projeta uma avaliação futura na casa dos trilhões de dólares”³⁹.

Entretanto, a diminuição na arrecadação de impostos não está restrita apenas ao segmento dos Nômades “Empreendedores”. Afinal, quanto mais qualificada for a força de trabalho, maior tende a ser a sua remuneração. Nesse sentido, todos os Nômades Digitais mantêm um alto índice de formação educacional:

Gráfico 4: Nível de Escolaridade dos Nômades Digitais



Fonte: Nomad List⁴⁰

É interessante pontuar que os grupos dos *Freelancers* e dos “Empregados com liberdade de mobilidade” são mais cobrados quando ao seu nível de escolaridade, porquanto dependem mais da experiência curricular para conseguir clientes (*Freelancers*) ou obter um vínculo empregatício contratual (Empregados com liberdade de mobilidade).

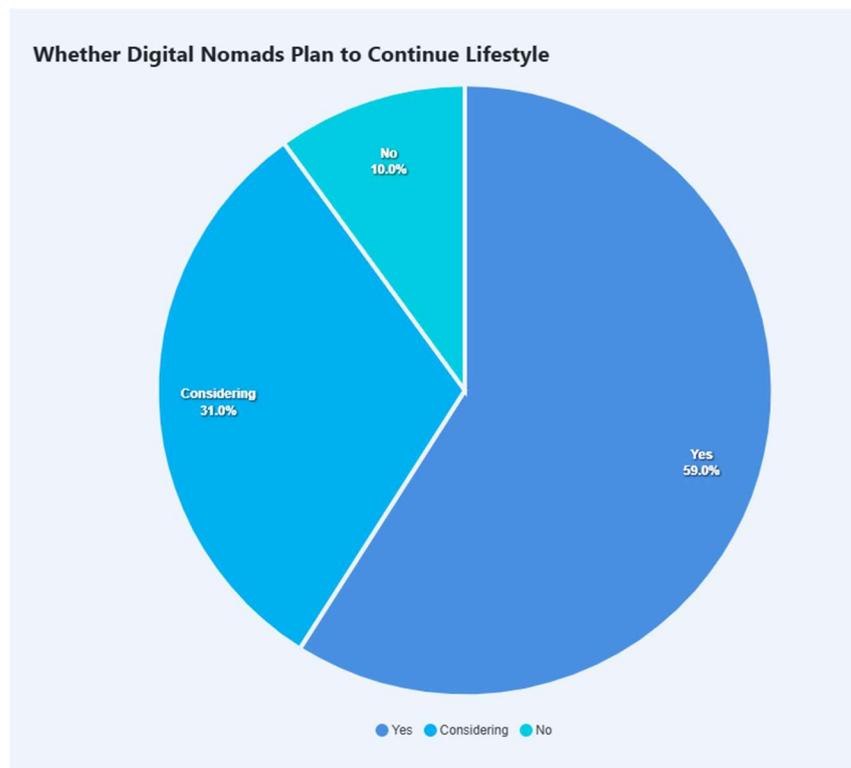
³⁹ Cfr. FORBES - *The Rise of The Influencer: Predictions For Ways They'll Change The World*: “As a result, more than 50 million people around the world now consider themselves to be influencers (or creators). Investments into the creator space totaled \$5 billion last year alone. Meanwhile, Influencer Marketing Hub estimates the total creator economy market size to be around \$104 billion, with a substantial growth trajectory on par with the gig economy—noting this projects a future valuation in the trillions of dollars”. Disponível em: <https://www.forbes.com/councils/theyec/2022/07/08/the-rise-of-the-influencer-predictions-for-ways-theyll-change-the-world/>.

⁴⁰ Cfr. NOMAD LIST - *The 2024 State of Digital Nomads*. Disponível em: https://nomads.com/digital-nomad-statistics#trip_duration.

Ademais, a perda de receita fiscal não acontece somente no âmbito do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), pois há uma ligação natural entre rendimentos elevados e a maior propensão para o consumo⁴¹, o que igualmente afeta a arrecadação do Imposto sobre Valor Agregado (IVA).

Outra questão relevante é saber durante quanto tempo o profissional permanece trabalhando na dinâmica do Nômade Digital, afinal a mobilidade em todas as suas vertentes sempre cessa para todo ser humano. Na busca de uma resposta vamos cotejar os dados a seguir:

Gráfico 5: Pretende Permanecer como Nômade Digital



Fonte: Nomad List⁴²

⁴¹ Cfr. FERIA, Rita de la; MAFFINI, Giorgia - *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*, p. 10.

⁴² Cfr. NOMAD LIST - *The 2024 State of Digital Nomads*. Disponível em: https://nomads.com/digital-nomad-statistics#trip_duration.

Gráfico 6: Nômades Digitais por Idade



Fonte: Nomad List⁴³

Ao comparar os gráficos, percebemos que há uma faixa etária de entrada na categoria dos Nômades Digitais, ocorrendo em média aos 26 anos, bem como há uma faixa etária mediana de saída, em torno dos 45 anos.

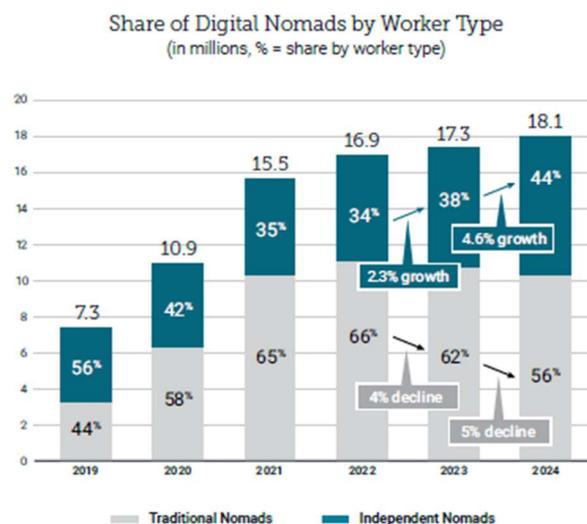
Essa informação associada ao fato de que 41% dos Nômades Digitais não querem ou consideram sair desse modo de vida, nos leva a considerar que o nomadismo digital tende a terminar em algum momento, possivelmente por razões familiares (v.g. constituição da família, curatela dos pais idosos, *et cetera*) ou em virtude de uma inevitável aposentadoria, mesmo porque, o mundo uma hora deixa de ser uma eterna descoberta.

⁴³ Cfr. NOMAD LIST - *The 2024 State of Digital Nomads*. Disponível em: https://nomads.com/digital-nomad-statistics#trip_duration.

Todavia, a temporariedade da permanência no modo de vida do Nômade Digital não deve ser confundida com irrelevância, pois o crescimento, a consolidação e a importância dessa categoria é cada vez mais latente, “*Embora esses números ofereçam apenas indicações vagas na ausência de dados estatísticos sólidos, ainda assim é possível tirar conclusões. O nômade digital é inegavelmente um fenômeno existente que começou a adquirir relevância econômica*”⁴⁴.

Outrossim, um dos maiores mercados de trabalho do mundo continua indicando tendência no crescimento desses profissionais a cada ano, ou seja, deixou de ser um comportamento excêntrico para se tornar uma tendência consolidada, com impactos significativos nas relações de trabalho e nas bases tributáveis dos países. Neste sentido, podemos observar pelo gráfico abaixo, que nos últimos 6 anos o número de Nômades Digitais mais que dobrou, de 8 para 18 milhões, considerando apenas a América do Norte:

Gráfico 7: Quantidade de Nômades Digitais - EUA



Fonte: MBO Partners⁴⁵

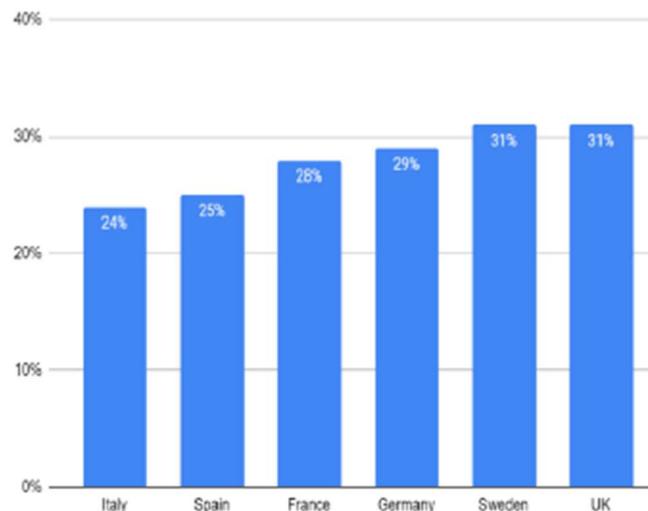
⁴⁴ Cfr. KOSTIĆ, Svetislav V. - *In Search of the Digital Nomad: Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties*, p. 213: “*While these figures may offer only vague indications in the absence of sound statistical data, conclusions may still be drawn. The digital nomad is undeniably an existing phenomenon that has started to acquire economic relevance. And though it is new, a number of factors confirm this article’s position that it will only grow in relevance: – All technological advancements, not only in IT but also in modes of travel and financing (e.g. the pre-eminence of plastic over cash, rendering main street currency dealers obsolete), lend themselves to enabling global nomadism.– Legal and social developments support this trend: from platforms as employers, accommodation in the form of Airbnb and, more to the point, co-living environments, to greater flexibility in immigration and work permit legislation (e.g. European Union), particularly for those who possess sought-after skills.– From a sociological perspective, the concept of global nomadism appears to be increasingly perceived as a positive alternative to the more settled lifestyle. Furthermore, as progress and increasing wealth enable more and more of us to adopt a neonomadic lifestyle, the effect of climate change on human migration trends may demand increasing consideration*”.

⁴⁵ Cfr. MBO Partners – *Digital Nomads: Nomading Normalizes in 2024*, p.3.

Um ponto adicional a ser considerado é a previsão de expansão desse modelo laboral, o que envolve a análise da quantidade de atividades que podem vir a ser realizadas remotamente. Mesmo que apenas uma fração dos profissionais potencialmente elegíveis decida adotar o nomadismo digital no futuro, essa tendência pode influenciar ainda mais o mercado de trabalho, “*A este respeito, embora os números variem de país para país, os dados europeus indicam que até 1/3 de todos os empregos podem potencialmente ser efetuados à distância*”⁴⁶.

Gráfico 8: Percentual de Trabalhos Potencialmente Remotos - Europa

Figure 7: % jobs that can potentially be done remotely (Europe)¹⁹



Fonte: *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*⁴⁷

É interessante destacar que existe uma tendência acentuada da Geração Z, que atualmente vem ingressando no mercado de trabalho, estar mais propensa a saltar de emprego em emprego. Tal fenômeno que tem sido designado por “economia YOLO” ou *You Only Live Once economy*⁴⁸, o que significa que as gerações mais jovens demonstram uma propensão a abandonar empregos estáveis em favor de novas oportunidades como *freelancers*, com o objetivo de alcançar uma melhor qualidade de vida na condição de Nômade Digital.

⁴⁶ Cfr. FERIA, Rita de la; MAFFINI, Giorgia - *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*, p. 7: “On this regard, although the numbers will vary from country to country, European data indicates that up to 1/3 of all jobs can potentially be done remotely”.

⁴⁷ Cfr. FERIA, Rita de la; MAFFINI, Giorgia - *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*, p. 8.

⁴⁸ Cfr. ROOSE, Kevin - *Welcome to the YOLO Economy*. The New York, 2021.

Evidência dessa propensão é a denominada "grande demissão"⁴⁹, que se caracterizou pelo abandono em massa de empregos por parte de uma quantidade recorde de trabalhadores em 2021, bem como atual recorrência do fenômeno conhecido como “fantasma do escritório” ou *office ghosting*, que se refere à situação em que os empregados se ausentam sem aviso prévio e ocultam sua localização remota da empresa: “*Os funcionários afirmam estar no local, mas raramente aparecem. Isso pode ter efeitos negativos tanto no ambiente do escritório quanto na produtividade*”⁵⁰

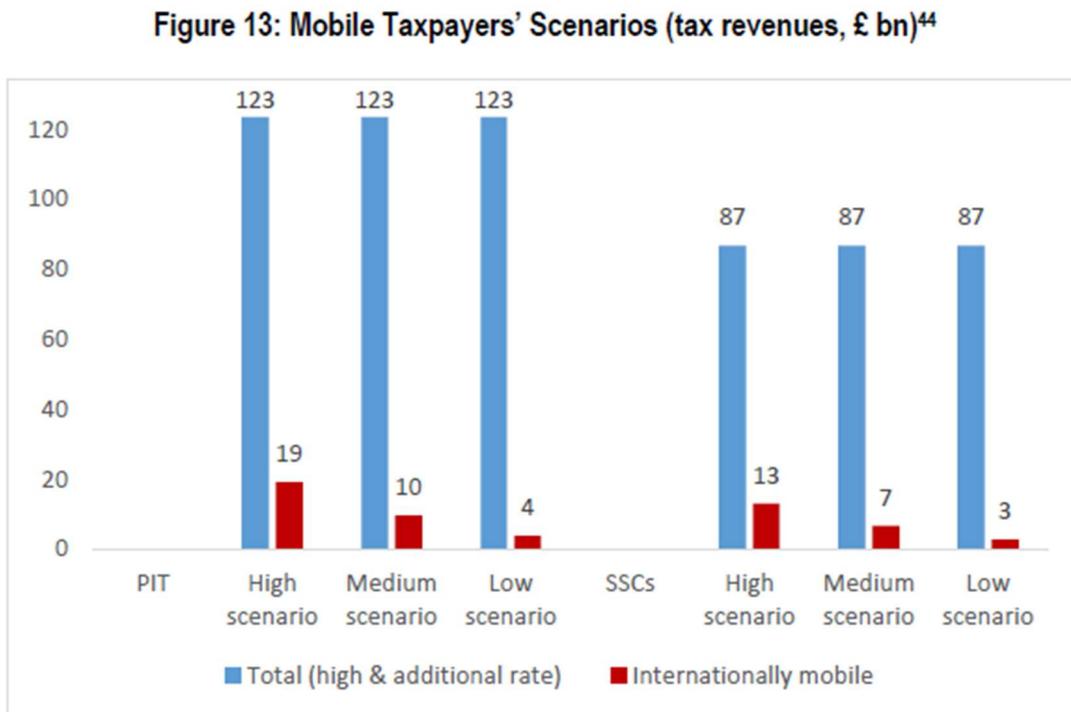
Um aspecto final a ser analisado refere-se à importância da adaptação da tributação internacional aos Nômades Digitais, em face da perda de arrecadação estimada em razão da ausência de tributação ou da aplicação inadequada das normas fiscais existentes ao trabalho remoto.

O gráfico a seguir ilustra a perda de receitas no Reino Unido decorrente do imposto sobre o rendimento das pessoas singulares ou *Personal Income Tax* (PIT) e da contribuição para a segurança social ou *Social Security Contribution* (SSC). As estimativas indicam que a perda anual associada ao PIT, proveniente do rendimento do trabalho remoto, varia entre £19 bilhões no pior cenário, £10 bilhões no cenário intermediário e £4 bilhões no melhor cenário.

⁴⁹ Cfr. BERETTA, Giorgio - *Work on the move: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties*, pp. 6-7

⁵⁰ Cfr. FOCUS ONLINE - *Gen Z sorgt mit „Office Ghosting“ für erzürnte Gesichter in Unternehmen: „Office Ghosting“ zeigt sich dagegen besonders in der Arbeitswelt nach Corona. Während immer mehr Firmen ihre Angestellten animieren, weniger Zeit im Home-Office zu verbringen oder Präsenzplichten einführen, stellt sich „Office Ghosting“ diesem Trend entgegen. Angestellte geben an, vor Ort zu sein, tauchen aber nur selten wirklich auf. Dies könne negative Auswirkungen, sowohl auf das Büroklima als auch die Produktivität haben, erklärt der Autor Bryan Robinson“*. Disponível em: https://www.focus.de/finanzen/karriere/gen-z-sorgt-mit-office-ghosting-fuer-erzuernte-gesichter-in-unternehmen_2a64a711-6853-4d9d-acf7-d111be5fcf62.html.

Gráfico 9: Perda de Receita do Imposto de Rendimento das Pessoas Singulares (PIT) – Reino Unido



Fonte: *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*⁵¹

2 – RENDIMENTOS DO TRABALHO DOS NÔMADES DIGITAIS

Existem três espécies de bases tributárias que tradicionalmente despertam mais o interesse fiscal dos Estados: o patrimônio, o consumo e o rendimento.

Ainda que não constitua o foco desta pesquisa, a tributação do patrimônio dos Nômades Digitais não apresenta complexidade. O patrimônio é uma fotografia da capacidade contributiva do contribuinte, sendo por isso considerado estático e atrelado a localização da jurisdição, seja por sua natureza quando se trata de bens imóveis, ou por seu registro quando se refere a bens móveis. Portanto, a aplicação das normas tributárias a trabalhadores remotos não gera grandes controvérsias.

A tributação do consumo, por sua vez, sofre impactos decorrentes das mudanças ocasionadas pelo trabalho remoto, notadamente em sede de Imposto sobre Valor Agregado (IVA)⁵². Isso suscita um dilema a respeito do critério que deve ser utilizado para identificar a jurisdição competente na tributação da operação, se o país de origem ou país de destino dos

⁵¹ Cfr. FERIA, Rita de la; MAFFINI, Giorgia - *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*, p. 13.

⁵² Cfr. *Ibidem*, p. 1.

bens fornecidos ou dos serviços prestados remotamente. Entretanto, o aprofundamento do tema ficará como sugestão para uma futura investigação, diante dos limites temáticos propostos.

Quanto aos reflexos fiscais das atividades dos Nômades Digitais sobre a Segurança Social Pública, é importante destacar que esses profissionais devido à ausência de residência fiscal são frequentemente excluídos do conjunto de benefícios disponíveis e, conseqüentemente, não contribuem para o regime. Por esse motivo é fundamental a criação e implementação de políticas públicas que assegurem uma rede básica de proteção social para esses trabalhadores, promovendo o desenvolvimento de regimes de previdência que sejam flexíveis.

O rendimento de uma pessoa singular é composto pelos acréscimos patrimoniais obtidos com a exploração do capital através de investimentos financeiros e bens imobiliários, ou pela exploração do trabalho, por meio da contraprestação laboral. A partir de agora concentraremos nossa análise nos rendimentos provenientes do trabalho, levando em consideração nosso enfoque principal. Ademais, é importante notar que a tributação do capital, que normalmente é cumulativa⁵³, logo ocorre na fonte e será afetada apenas parcialmente pela incerteza do país de residência, causada pela mobilidade dos Nômades Digitais.

A questão da tributação dos rendimentos do trabalho é influenciada pela constante mobilidade profissional dos Nômades Digitais, tanto em relação ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS) quanto ao Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Coletivas (IRC), porém o objeto desta pesquisa restringe-se ao estudo do rendimento do trabalho na esfera da pessoa singular.

É inegável as dificuldades enfrentadas para determinar a residência fiscal do trabalhador remoto e para definir a jurisdição fiscal adequada para a tributação do rendimento, se da fonte ou da residência. Essa tarefa se complica ainda mais diante da ausência de critérios geográficos e temporais bem definidos sobre sua atividade, além das diversas formas de rendimentos do trabalho que esses profissionais podem obter, o que acentua a complexidade na determinação da matéria coletável⁵⁴.

Os Nômades Digitais se destacam pela variedade de fontes de renda que apoiam seu estilo de vida nômade. Como já foi mencionado, eles exercem atividades que podem ser divididas em três categorias: os “*Freelancers*”, os “*Empreendedores*” e os “*Empregados com*

⁵³ Cfr. PEREIRA, Paula Rosado - *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, pp. 159-166.

⁵⁴ Cfr. SEMENOVA, Elena V.; SIDOROV, Dmitriy V. - *Critical Analysis and Assessment of Prospects of Development of a Tax for Digital Services*, pp. 765-766.

liberdade de mobilidade” com mobilidade flexível, por sua vez essas modalidades de trabalho irão refletir a natureza jurídica do tipo de remuneração recebida.

Tendo em vista que os “*Freelancers*” exercem um trabalho independente, assumindo múltiplos contratos e negociando diretamente com clientes de diferentes partes do mundo, a remuneração que receberão será classificada como “rendimento do trabalho independente” para fins de tributação.

No que concerne aos “Empreendedores”⁵⁵, são aqueles que desejam criar negócios próprios sem depender exclusivamente de clientes e empresas terceiras, em virtude deste trabalho independente que exige habilidades empresariais também receberão “rendimento do trabalho independente”.

Em relação aos empregados que têm liberdade de mobilidade, eles receberão “rendimentos do trabalho dependente” devido ao vínculo de trabalho à distância que mantêm.

Esses rendimentos são em sua maioria resultantes da prestação de serviços intangíveis, no entanto, também podem ser decorrentes da venda, revenda ou aluguel de bens tangíveis ou intangíveis por meio do comércio eletrônico, desde que realizados na dinâmica do nomadismo digital⁵⁶.

Embora a remuneração costume ser efetuada em dinheiro (*in pecunia*), é notório que muitos Empreendedores que atuam no âmbito das redes sociais (v.g. *Digital Influencer*, *Youtubers*, *Tiktokers*, *gamers*, *et cetera*), recebem uma parte significativa da sua remuneração em produtos ou brindes (*in natura*), conhecidos como “recebidos” ou Press Kits, o que torna praticamente inviável qualquer tentativa de tributação.

Pelo exposto, podemos identificar duas modalidades típicas de rendimentos dos Nômades Digitais para fins fiscais:

- 1 – Os rendimentos do trabalho independente (trabalho por conta própria), os quais englobam o grupo dos *Freelancers* e dos Empreendedores.
- 2 – Os rendimentos do trabalho dependente (com vínculo de trabalho contratual), obtido apenas pelos Empregados com liberdade de mobilidade.

⁵⁵ Cfr. WILLMENT, Nina - *The travel blogger as digital nomad: (Re-)imagining workplace performances of digital nomadism within travel blogging work*, p.395.

⁵⁶ Cfr. TYUTYURYUKOV, Vladimir; GUSEVA, Natalia – *From remote work to digital nomads: tax issues and tax opportunities of digital lifestyle*, p. 189.

Essa distinção é crucial, pois o regime fiscal aplicável tende a diferir conforme a natureza da relação de trabalho exercido (emprego assalariado vs. prestação de serviços independente), tanto no âmbito do direito interno de cada país (v.g. retenção de imposto na fonte para salários), quanto no âmbito do direito tributário internacional, porquanto as CDTs tratam separadamente rendimentos do trabalho dependente e rendimentos de profissionais autônomos.

Os trabalhadores independentes podem prestar serviços para diversos clientes distribuídos em diferentes jurisdições, sem manter vínculo empregatício tradicional. Afinal a principal característica do nomadismo digital é a itinerância transnacional, onde um indivíduo pode no curso de um único ano fiscal residir temporariamente em múltiplos países, sem permanecer por muito tempo em nenhum deles.

Essa frequente mobilidade coloca desafios para os sistemas tributários atuais, estruturados fundamentalmente nos conceitos de residência fiscal e fonte dos rendimentos, os quais presumem certo grau de estabilidade ou conexão duradoura entre o contribuinte e um determinado Estado. Dessarte, o Nômade Digital quebra essa premissa, ao diluir seus laços com qualquer Estado em particular, seja dividindo seu tempo entre vários lugares, seja mantendo apenas vínculos econômicos virtuais com diferentes jurisdições.

Por seu turno os nômades em trabalho dependente, permanecem contratados e laboram remotamente para uma determinada empresa sediada em um Estado específico, mas executam suas tarefas diariamente a partir de outro local, muitas vezes, em vários outros Estados ao longo do ano.

Ademais, existe uma certa dificuldade em identificar a natureza do rendimento desses profissionais para fins tributários, nem sempre será fácil distinguir a diferença entre o que é rendimento do trabalho independente (como na prestação de serviços) e o que é rendimento do trabalho dependente (como no emprego), notadamente quando falamos sobre as atividades de um Nômade Digital.

Por exemplo, um profissional de TI que presta serviços à distância com exclusividade para uma empresa estrangeira, pode ser até ser considerado formalmente como um contratado independente, mas na prática pode estar atuando como um Empregado com liberdade de mobilidade daquela empresa, quando segue instruções e recebe remuneração fixa mensal. Inversamente, pode ocorrer de alguém ser formalmente empregado de uma empresa, mas exercer suas funções com independência total e sem subordinação direta, de forma semelhante a um consultor.

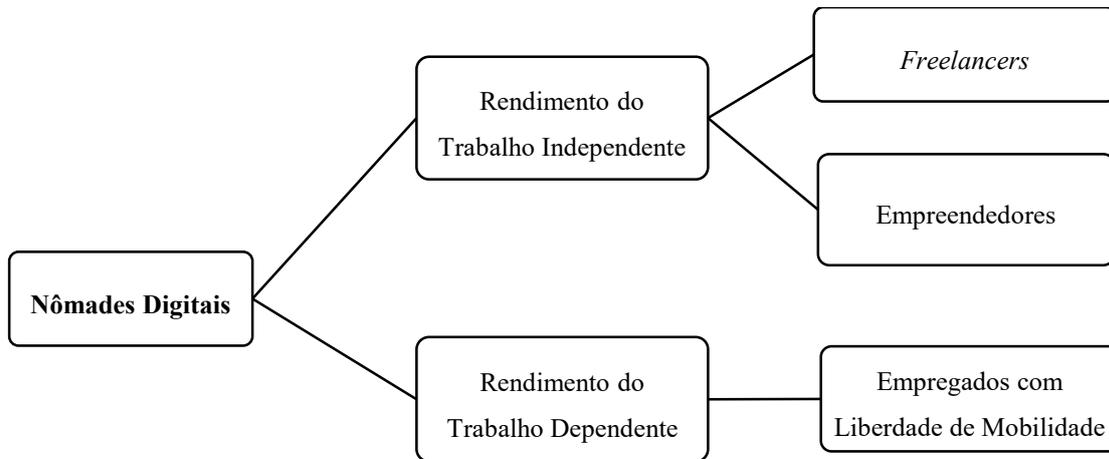
Essa zona cinzenta é reconhecida inclusive nos comentários da OCDE⁵⁷, que admitem que nem sempre é simples distinguir se os serviços prestados por uma pessoa singular constituem atividades de emprego ou de trabalho por conta própria. A qualificação equivocada pode levar à aplicação indevida de regras tributárias, como por exemplo o tratando de rendimentos como lucros empresariais, quando na verdade deveriam ser tratados como salários ou vice-versa. com implicações em termos de retenção na fonte, dedutibilidade e direito à isenção ou crédito em tratados.

Outrossim, os Nômades Digitais transitam por lacunas legais, uma vez que muitos continuam trabalhando com visto de turista, sem regularizar sua situação migratória-laboral no Estado onde estão temporariamente. Isso os deixa fora do radar das administrações fiscais locais, dificultando a categorização e tributação daqueles rendimentos naquela jurisdição fiscal. Em resposta a esse fenômeno, diversos países lançaram os chamados vistos para Nômade Digital, tópico que será aprofundado adiante.

Em epítome, os rendimentos do trabalho dos Nômades Digitais constituem um objeto novo e complexo para a esfera fiscal. Por um lado, apresentam os mesmos atributos de qualquer rendimento laboral (v.g. salários, honorários, remunerações por serviços, *et cetera*). Todavia, escapam das categorias tradicionais de conexão (v.g. residência fiscal estável e fonte de rendimento fixa). Este capítulo definiu os possíveis rendimentos gerados com essa atividade remota, preparando o terreno para analisar, nos capítulos seguintes, como o sistema tributário internacional lida (ou deixam de lidar) com essa realidade.

⁵⁷ Cfr. OCDE - *Commentaries on the articles of the Model Tax Convention*, commentary 39 on article 5: “As explained in paragraph 8.11 of the Commentary on Article 15, however, there may be cases where individuals who are formally employed by an enterprise will actually be carrying on the business of another enterprise and where, therefore, the first enterprise should not be considered to be carrying on its own business at the location where these individuals will perform that work. Within a multinational group, it is relatively common for employees of one company to be temporarily seconded to another company of the group and to perform business activities that clearly belong to the business of that other company. In such cases, administrative reasons (e.g. the need to preserve seniority or pension rights) often prevent a change in the employment contract”.

Figura 3: Tipos de Rendimentos dos Nômades Digitais



Fonte: Elaboração Própria

3 – TRIBUTAÇÃO INTERNACIONAL DOS NÔMADES DIGITAIS

A tributação internacional dos rendimentos do trabalho baseia-se historicamente em dois princípios clássicos: o princípio da residência, preconizando que o Estado da residência do contribuinte detém o direito primário de tributar seu rendimento e o princípio da fonte, estabelecendo que o Estado da fonte do rendimento auferido, normalmente onde o trabalho é exercido, tem o direito de tributar na qualidade de fonte produtora.

No caso específico de rendimentos do trabalho assalariado, a maioria dos tratados bilaterais contra dupla tributação segue o Modelo de Convenção da OCDE (MC OCDE) e atribui a tributação conforme o artigo 15 do modelo, intitulado “Rendimentos de Trabalho Dependente” ou *Dependente Personal Services*” (ou “Rendimentos de Trabalho Dependente”).

Consentâneo a norma geral distributiva preconizada na maior parte do artigo 15 do MC OCDE, o Estado da residência é o competente exclusivo para tributar os rendimentos do trabalho dependente, quer a atividade seja exercida no próprio Estado da residência (artigo 15, § 1º, primeira parte, MC OCDE)⁵⁸, quer a atividade seja exercida em outro Estado (artigo 15, §

⁵⁸ Cfr. OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, article 15, paragraph 1, part 1: “Subject to the provisions of Articles 16, 18 and 19, salaries, wages and other similar remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment shall be taxable only in that (...)”.

2º, do MC OCDE)⁵⁹, na lógica de que a residência possui uma posição mais favorável na utilização do poder de tributar⁶⁰.

Entretanto, existe uma exceção a tributação do rendimento do trabalho dependente que atribui a competência cumulativa ao Estado em que o serviço for prestado (Estado da fonte do rendimento)⁶¹, ou seja, não caberá exclusivamente ao Estado da residência a tributação (Competência Cumulativa = Estado da fonte + Estado da residência).

Tal conclusão pode ser extraída a partir de uma interpretação à *contrario sensu*, do disposto no artigo 15, § 2º do MC OCDE, o qual sendo devidamente interpretado e adaptado teria a seguinte redação:

“A remuneração recebida por um residente de um Estado Contratante (Estado da residência) em relação a um emprego exercido no outro Estado Contratante (Estado da fonte) poderá ser tributada cumulativamente, tanto no Estado da residência quanto no Estado da atividade prestada (Estado da fonte), desde que preenchidos um dos seguintes requisitos:

a) Requisito objetivo temporal - O beneficiário permanecer no Estado onde a atividade for prestada (Estado da fonte), por um período ou períodos que excedam no total 183 dias, em qualquer período de doze meses que comece ou termine no ano fiscal em, ou

⁵⁹ Cfr. OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, article 15, paragraph 2: “Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if: a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned, and b) the remuneration is paid by, or on behalf of, an employer who is not a resident of the other State, and c) the remuneration is not borne by a permanent establishment which the employer has in the other State”.

⁶⁰ Cfr. PEREIRA, Paula Rosado - *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, p. 159: “Embora existam, em termos teóricos, diversos argumentos que permitem sustentar a prevalência de um ou de outro dos referidos elementos de conexão, na prática, a solução consagrada nas CDTs, no que diz respeito à repartição entre os Estados da competência para tributar, resulta de uma composição entre os interesses dos países predominantemente exportadores de capitais e de tecnologia (que defendem a tributação no Estado da residência) e os interesses dos países predominantemente importadores de capitais e de tecnologia”.

⁶¹ Cfr. OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, article 15, paragraph 1, part 2: “unless the employment is exercised in the other Contracting State. If the employment is so exercised, such remuneration as is derived therefrom may be taxed in that other State”.

b) Requisito de residência do empregador - A remuneração for paga por, ou em nome de um empregador que seja residente no Estado onde a atividade for prestada (Estado da fonte), ou

c) Requisito de estabelecimento permanente - a remuneração for paga por um estabelecimento permanente que o empregador tenha no Estado onde a atividade for prestada (Estado da fonte).”

Com base no primeiro requisito objetivo temporal concluímos que existe uma distinção entre as “atividades duradouras” e as “atividades temporárias”, para fins de atribuição do poder de tributar⁶². Já que as atividades laborais exercidas por curto período (menos de 183 dias) poderão vir a atribuir competência exclusiva do Estado da Residência, desde que nenhum outro requisito seja preenchido.

Enquanto aquelas atividades laborais exercidas por longo período (mais de 183 dias) no Estado onde a atividade é prestada (Estado da fonte), sempre acarretará na competência cumulativa com o Estado da residência e o Estado da fonte.

Já os dois últimos requisitos do preceito em comento também buscam reconhecer a competência cumulativa (Estado da residência + Estado da fonte), sempre que a fonte de pagamento da remuneração do serviço, estiver sediada no mesmo Estado onde a atividade é prestada, por isso “Estado da fonte” do rendimento.

Nessa lógica o dispositivo pretende garantir o Estado da fonte não tenha competência tributária quando a pessoa singular ou o seu empregador, não tenham algum vínculo econômico forte o suficientemente com esse mesmo Estado. Portanto, o desiderato do artigo 15 do MC OCDE é facilitar as deslocções internacionais de trabalhadores, mormente através de destacamentos internacionais de curta duração (menos de 183 dias), reduzindo desta maneira a carga fiscal por meio atribuição de competência exclusiva para o Estado da residência via de regra.

Olhando isoladamente, o artigo 15 do MC OCDE reflete um equilíbrio tradicional: protege o trabalhador de ser tributado em países onde passa pouco tempo, evitando obrigações fiscais e administrativas desproporcionais a breves deslocamentos, e ao mesmo tempo assegura

⁶² Cfr. XAVIER, Alberto - *Direito Tributário Internacional*, p. 619.

que, em casos de presença mais prolongada ou de vínculo econômico local (empregador local), o país onde o trabalho ocorre possa tributar.

No contexto clássico do “trabalhador pendular” essa regra funciona bem, quando por exemplo um profissional que é enviado por sua empresa para prestar serviço por alguns meses no estrangeiro. Entretanto, no contexto dos Nômades Digitais, a aplicação rígida desses critérios encontra diversas dificuldades e distorções, tornando-se alvo de críticas quanto à sua efetividade e justiça tributária.

Em suma, estando presentes ao menos um dos requisitos elencados no artigo 15, § 2º do MC OCDE, haverá atribuição de competência tributária cumulativa (Estado fonte + Estado da residência), sendo que nesta situação o Estado de residência deverá eliminar a dupla tributação jurídica⁶³, com espeque no uso do método da isenção (artigo 23 A, §1º do MC OCDE) ou do método do crédito (artigo 23 B, §1º do MC OCDE), *in verbis*:

“(Método da Isenção) 1. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos ou possuir capital que pode ser tributado no outro Estado Contratante em conformidade com as disposições da presente Convenção (exceto na medida em que essas disposições permitam a tributação por esse outro Estado apenas pelo facto de o rendimento ser também um rendimento obtido por um residente desse Estado ou porque o capital é também capital detido por um residente desse Estado), o primeiro Estado mencionado Estado isenta de imposto, sem prejuízo do disposto nos n.ºs 2 e 3, esses rendimentos ou do capital”

⁶⁴.

“(Método do Crédito) 1. Quando um residente de um Estado Contratante obtiver rendimentos ou possuir capital

⁶³ Cfr. LUZ, Victor Lyra Guimarães - *Ainda sobre reflexos tributários decorrentes do Covid-19: determinação da residência fiscal de indivíduos em home office no Brasil*, p. 292.

⁶⁴ Cfr. OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, article 23 A, paragraph 1: “Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention (except to the extent that these provisions allow taxation by that other State solely because the income is also income derived by a resident of that State or because the capital is also capital owned by a resident of that State), the first mentioned State shall, subject to the provisions of paragraphs 2 and 3, exempt such income or capital from tax”.

que pode ser tributado no outro Estado Contratante em conformidade com as disposições da presente Convenção (exceto na medida em que essas disposições permitam a tributação por esse outro Estado apenas pelo facto de o rendimento ser também um rendimento obtido por um residente desse Estado ou porque o capital é também capital detido por um residente desse Estado), o primeiro Estado deve permitir:

a) como dedução ao imposto sobre o rendimento desse residente, um montante igual o imposto sobre o rendimento pago nesse outro Estado;

b) como dedução ao imposto sobre o capital desse residente, um montante igual ao imposto sobre o capital pago nesse outro Estado.

Essa dedução não pode, em qualquer dos casos, exceder a parte do imposto sobre o rendimento ou do imposto sobre as entradas de capital, calculado antes da dedução, que seja imputável, consoante o caso, ao rendimento ou caso, aos rendimentos ou ao património suscetíveis de serem tributados nesse outro Estado”⁶⁵.

⁶⁵ Cfr. OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, article 23 B, paragraph 1: “Where a resident of a Contracting State derives income or owns capital which may be taxed in the other Contracting State in accordance with the provisions of this Convention (except to the extent that these provisions allow taxation by that other State solely because the income is also income derived by a resident of that State or because the capital is also capital owned by a resident of that State), the first mentioned State shall allow: a) as a deduction from the tax on the income of that resident, an amount equal to the income tax paid in that other State; b) as a deduction from the tax on the capital of that resident, an amount equal to the capital tax paid in that other State. Such deduction in either case shall not, however, exceed that part of the income tax or capital tax, as computed before the deduction is given, which is attributable, as the case may be, to the income or the capital which may be taxed in that other State”.

3.1 – Tributação dos Rendimentos do Trabalho Dependente

Tradicionalmente, as empresas realizam a contratação de serviços na mesma jurisdição em que operam. No entanto, essa realidade encontra-se em transformação, à medida que a prática do trabalho remoto se expande de forma acelerada⁶⁶.

Esse trabalho dependente exercido pelos Nômades Digitais pertencentes ao grupo dos “Empregados com liberdade de mobilidade”, encontra-se em ascensão. Considerando que a contratação desses profissionais remotos garante a empresa acesso a uma maior reserva de talentos, pois as empresas podem recrutar e contratar talentos de qualquer parte do mundo, o que aumenta sua reserva global e diversidade da força de trabalho, além da possibilidade de reduzirem os encargos trabalhistas e previdenciários.

Nesta toada, passaremos a analisar primeiro a tributação internacional do trabalho dependente. Um primeiro desafio é a aplicação do artigo 15 do MC OCDE que presume que o trabalhador tem um Estado de residência definido (o qual, em não se exercendo o trabalho no exterior, tributaria integralmente os rendimentos).

Ao aplicamos as normas internacionais de tributação sobre rendimentos de trabalho dependente auferido por esta categoria, observamos que, se esses profissionais vivem em um país e prestam serviço mediante vínculo laboral para uma empresa de fora, segundo o disposto na primeira parte do artigo 15.º, § 1º do MC OCDE, a tributação ocorrerá exclusivamente no Estado da residência.

Em outras palavras, todos os rendimentos obtidos por esse Empregado com liberdade de mobilidade serão tributados pelo Estado de residência. Isso inclui todos os valores que integram a remuneração pelo exercício de suas atividades, mesmo que esteja sendo realizado à distância, para uma empresa situada em outro Estado. Contudo, se considerarmos sua mobilidade e a sua curta permanência nos Estados na condição de Nômade Digital, não haverá residência reconhecida e definida para exercer tal competência tributária.

O problema se agrava quando percebemos que esses empregados geram valor para uma empresa estrangeira, aumentando seu faturamento e lucro remotamente naquele país, sem a devida compensação por esse valor produzido, pois não haverá a tributação do empregado nessa mesma jurisdição fiscal.

Neste sentido esclarece o comentário ao artigo 15 do MC OCDE:

⁶⁶ Cfr. FERIA, Rita de la; MAFFINI, Giorgia - *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*, p. 2.

*“O emprego é exercido no local onde o empregado está fisicamente presente quando realizar as atividades pelas quais a renda do trabalho é paga. Uma consequência disso seria que um residente de um Estado Contratante que recebesse remuneração, com relação 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”.*⁶⁷

Esse elemento de conexão materializa um conceito impreciso, o qual poderia sugerir que o local onde a atividade é realizada, no contexto do trabalho remoto, seria o Estado para o qual essa atividade é, em última instância, prestada. Contudo, o comentário n.º 1 sobre o artigo 15.º da CMOCDE esclarece que o local de prestação da atividade é aquele onde o trabalhador se encontra fisicamente ao executar tal atividade.

Outrossim, muitos nômades digitais não possuem residência fiscal clara ou permanente em nenhum país. Se um indivíduo sai do seu país de origem e passa a vagar por várias jurisdições sem satisfazer os requisitos de residência de nenhuma delas, ele pode acabar não sendo considerado residente fiscal em lugar nenhum naquele ano.

Nesses casos, a regra de exceção dos 183 dias produz um vácuo de tributação: cada país onde o trabalho foi exercido deixa de tributar por conta da brevidade da estadia, assumindo-se que a tributação caberá ao país de residência. Entretanto, este por sua vez inexistente ou não o reconhece como residente. O resultado é a “ausência de tributação” ou a “dupla não tributação” daquele rendimento, totalmente contrária ao objetivo da CDTs.

Por exemplo, imagine-se um profissional francês que decide tornar-se nômade digital: ele deixa a França e, em um ano calendário, permanece 4 meses na Espanha, 4 meses em Portugal e 4 meses na Itália, trabalhando remotamente para clientes situados em diversos países. Em cada um desses Estados (Espanha, Portugal, Itália) ele não ultrapassa 183 dias, nem possui empregador local, logo, pelo tratado França-Espanha, França-Portugal e França-Itália (se

⁶⁷ Cfr. OCDE - *Commentaries on the articles of the Model Tax Convention*, commentary on article 15: “Employment is exercised in the place where the employee is physically present when performing the activities for which the employment income is paid. One consequence of this would be that a resident of a Contracting State who derived remuneration, in respect of an employment, from sources in the other State could not be taxed in that other State in respect of that remuneration merely because the results of this work were exploited in that other State”.

existentes com cláusula modelo), o direito de tributar caberia apenas à França, seu Estado de residência original.

Entretanto, se esse profissional já não for considerado residente na França (por lá não mais viver nem ter laços significativos), acaba que nenhum dos quatro países irá tributar seus rendimentos de trabalho. Situação semelhante pode ocorrer com cidadãos de países que adotam tributação territorial ou regimes favorecidos para não residentes habituais. Quando se ausentarem, podem reduzir drasticamente ou eliminar a tributação sobre seus rendimentos do exterior, ao mesmo tempo em que evitam tornar-se residentes noutros locais.

Ao mesmo tempo, existe o risco em sentido contrário da dupla tributação efetiva de certos Nômades Digitais, devido à falta de coordenação ou de previsões adequadas, pois se dois Estados considerarem o mesmo indivíduo como residente fiscal, por exemplo seu país de origem pelas regras domésticas e o país onde ele passou parte do ano pelas regras locais, ambos podem pretender tributar a renda mundial do indivíduo.

Em teoria, os tratados dispõem de mecanismos de *tie-breaker rules* para resolver a dupla residência, privilegiando no caso acima primeiramente o Estado em que a pessoa singular tenha habitação permanente, ou não sendo possível, onde mantenha o centro de seus interesses vitais, ou ainda onde tenha habitualidade de estadia, e por derradeiro a nacionalidade como critério residual, nos termos do como no artigo 4º, parágrafo 2º do MC OCDE *in verbis*:

“2 - Quando, em razão das disposições do parágrafo 1, um indivíduo for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será determinada da seguinte forma:

a) será considerado residente apenas do Estado em que tiver residência permanente disponível; se tiver residência permanente disponível em ambos os Estados, será considerado residente apenas do Estado com o qual suas relações pessoais e econômicas forem mais estreitas (centro de interesses vitais);

b) se não for possível determinar o Estado em que ele tem seu centro de interesses vitais, ou se ele não tiver um domicílio permanente disponível em nenhum dos Estados,

ele será considerado residente apenas do Estado em que tiver residência habitual;

c) se ele tiver residência habitual em ambos os Estados ou em nenhum deles, ele será considerado residente apenas do Estado do qual é nacional;

d) se ele for nacional de ambos os Estados ou de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo”⁶⁸.

No entanto pode ser difícil determinar o centro de interesses vitais do Nômade Digital, considerando sua dispersão geográfica, bem como ele pode não ter habitação permanente em nenhum local, ou até mesmo ter múltiplas nacionalidades.

Assim, os critérios tradicionais de desempate podem ser insuficientes, frágeis ou inconclusivos para essa nova realidade, potencialmente demandando procedimentos de acordo mútuo entre Estados, que por sua vez são muito morosos. Ademais, se o conflito envolver um país com o qual não há tratado, o indivíduo pode enfrentar a indesejável dupla tributação jurídica, tendo de litigar ou buscar alívios unilaterais.

A dependência exclusiva na presença física e no conceito clássico de residência leva a tratamento díspares que não se justificam por critérios de capacidade contributiva ou justiça. Por exemplo, dois profissionais realizando exatamente o mesmo trabalho remoto para uma empresa dos EUA poderiam ser tributados de forma totalmente distinta apenas porque um deles escolheu fixar residência num único país e o outro decidiu se deslocar por vários países ao longo do ano.

O primeiro provavelmente pagará imposto em seu país de residência sobre todo o rendimento enquanto o segundo pode acabar não pagando imposto integral em lugar algum, simplesmente explorando a brecha dos 183 dias em múltiplas jurisdições. Tal discrepância

⁶⁸ Cfr. OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, article 4, paragraph 2: “a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests); b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode; c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national; d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement”.

levanta questões de igualdade tributária no seu aspecto horizontal, bem como de eficiência, já que incentiva a adoção do modelo de nomadismo digital somente por questões de economia fiscal.

Alguns casos práticos ilustram as dificuldades de se aplicar as regras convencionais tradicionais da tributação internacional. Imagine um Nômade Digital programador de nacionalidade Portuguesa que trabalha remotamente para uma startup do Brasileira, enquanto viaja pela Ásia. Ele passará 4 meses na Tailândia, 4 meses na Indonésia e 4 meses no Vietnã, sem nunca ultrapassar 183 dias em nenhum desses países e sem vínculo empregatício local (a startup canadense é sua empregadora e paga seu salário).

Conforme os tratados baseados no MC OCDE:

- 1- Os países asiáticos onde ele permaneceu não podem tributar os salários, pois não se atingiu o limite de dias nem há empregador residente local;
- 2- O Brasil sendo a fonte pagadora (empregador), também não poderia tributar, pois o Nômade Digital sequer pisou em solo brasileiro, melhor dizendo, o trabalho remoto não foi exercido no Estado da fonte do rendimento, mas sim no exterior.
- 3- Restaria apenas a Portugal, seu país de nacionalidade e onde possuía residência antes de se tornar nômade. Todavia caso ele tenha formalizado sua saída fiscal de Portugal e não tiver mais domicílio nem família neste Estado, deixará de ser considerado residente fiscal para fins de tributação deste rendimento do trabalho independente.

A consequência prática será que nenhuma dessas jurisdições tributará seus rendimentos de trabalho, o que configura uma situação de ausência de tributação internacional. Fica evidente então a falha de alocação da competência tributária por meio dos critérios da residência e da fonte, bem como a lacuna normativa das atuais CDTs.

3.2 – Trabalho Dependente X Estabelecimento Estável

A permanência do “Empregados com liberdade de mobilidade” em diferentes jurisdições fiscais durante o trabalho remoto pode acarretar a tributação da própria empresa, pelos rendimentos produzidos nessas jurisdições. Isso ocorre porque, apesar da regra geral ser a que tributação da empresa deve incidir sobre os lucros do país de origem, caso ela venha a

criar um Estabelecimento Estável (EE) em um determinado Estado, pode acabar sujeita a tributações sobre os lucros obtidos neste local, com fulcro no artigo 7, §1º do MC OCDE.

Para o reconhecimento de um EE devem ser verificados a presença de três requisitos essenciais, designadamente:

1 – (Atividade) a empresa deve desenvolver a sua atividade através desse estabelecimento estável.

2 – (Disponibilidade) A existência de um estabelecimento, como instalações, máquinas ou equipamentos, que deve estar à disposição da empresa;

3 – (Localização) Deve tratar-se de um estabelecimento estável, ou seja, deve existir uma ligação entre o estabelecimento e um ponto geográfico específico e deve estar estabelecido com algum grau de permanência;

Quanto a atividade do Nômade Digital, essa pode ser reconhecida como o primeiro requisito. Para isso, o Empregado com liberdade de mobilidade deve atuar por conta de a empresa empregadora e habitualmente celebrar contratos em nome desta, ou ainda desempenhar habitualmente um papel principal na evença desses contratos, sem alterações significativas no seu conteúdo por parte da empresa, consoante disposto no artigo 5, §5º do MC OCDE, *in verbis*:

“Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2, mas sem prejuízo do disposto no parágrafo 6, quando uma pessoa atua num Estado Contratante por conta de uma empresa e, ao fazê-lo, celebre habitualmente contratos ou desempenhe habitualmente o papel principal conducente à celebração de contratos que são habitualmente celebrados sem alterações substanciais pela empresa, e esses contratos sejam:

a) em nome da empresa, ou

b) para a transferência da propriedade ou para a concessão do direito de utilização de bens que sejam

propriedade da empresa ou que esta tenha o direito de utilizar, ou

c) para a prestação de serviços pela empresa,

considera-se que esta tem um estabelecimento estável nesse Estado relativamente a todas as actividades que essa pessoa exerça para a empresa, a menos que as actividades dessa pessoa se limitem às mencionadas no n.º 4, as quais, se fossem exercidas através de um estabelecimento estável (que não seja um estabelecimento estável ao qual se aplique o parágrafo 4.1), não fazem desse local fixo de actividade um estabelecimento estável nos termos desse parágrafo”⁶⁹.

Em relação ao segundo e terceiro requisitos, nomeadamente da disponibilidade e localização, devemos considerar que o Nômade Digital normalmente presta suas atividades através de um computador ou *smartphone* conectado à *Internet* e a partir de diversos locais sem um local fixo, tais como: espaços como *coworking*, hotéis e outros tipos temporários de acomodações.

Ainda assim seria possível em tese classificar espaços de *coworking*, hotéis e outras acomodações temporárias como locais fixos de atividade, desde que tais espaços estejam à disposição da empresa, atendendo assim ao primeiro critério.

Essa classificação é válida mesmo quando a propriedade do espaço pertence a um terceiro, como no caso em que uma empresa aluga recorrentemente um espaço de *coworking* para que seus empregados, caracterizados como Nômades Digitais, possam desempenhar suas atividades laborais.

⁶⁹ Cfr. OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, article 5, paragraph 5: “Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2 but subject to the provisions of paragraph 6, where a person is acting in a Contracting State on behalf of an enterprise and, in doing so, habitually concludes contracts, or habitually plays the principal role leading to the conclusion of contracts that are routinely concluded without material modification by the enterprise, and these contracts are a) in the name of the enterprise, or b) for the transfer of the ownership of, or for the granting of the right to use, property owned by that enterprise or that the enterprise has the right to use, or c) for the provision of services by that enterprise, that enterprise shall be deemed to have a permanent establishment in that State in respect of any activities which that person undertakes for the enterprise, unless the activities of such person are limited to those mentioned in paragraph 4 which, if exercised through a fixed place of business (other than a fixed place of business to which paragraph 4.1 would apply), would not make this fixed place of business a permanent establishment under the provisions of that paragraph”.

Quanto ao computador e *smartphone*, também poderiam, em tese, serem considerados como local fixo para fins de EE, pois são objetos que geram grande mobilidade ao trabalho, assim como a mudança constante de espaço de coworking também. Ademias, se for possível o reconhecimento do espaço de coworking como um EE, também seria possível considere um computador ou *smartphone* como um EE, afinal não há limite de tamanho para o reconhecimento de um EE.

Caso seja reconhecida essa situação de EE através de um empregado Nômade Digital, a empresa poderá ser obrigada a pagar impostos não apenas sobre os ganhos gerados nesse território, mas também sobre suas receitas globais.⁷⁰

Porém, na prática um espaço de *coworking*, um hotel ou um espaço Airbnb geralmente não estarão à disposição da empresa, pois estão sujeitos a livre escolha do Nômade Digital assim como sua variada localização. Além disso, permitir que um instrumento de trabalho portátil, como um computador ou *smartphone* seja considerado um local fixo de trabalho é ineficaz, diante da completa inviabilidade prática.

É importante lembra o potencial risco gerado com o reconhecimento de um EE em vários países, apenas por causa do trabalho de um empregado Nômade Digital. Essa situação poderá fazer com que as empresas reconsiderem a viabilidade desse modelo de trabalho remoto. Isso pode resultar em restrições, como limitar o tempo que esses empregados podem passar fora ou até mesmo os países onde estão autorizados a trabalhar. Tais restrições surgem principalmente devido às implicações tributárias que um EE pode ter sobre a tributação dos lucros da empresa⁷¹.

3.3 – Tributação dos Rendimentos do Trabalho Independente

Um complicador adicional reside no enquadramento dos rendimentos como dependentes ou independentes para fins de tributação na fonte. Como mencionado, os Nômades Digitais pertencentes aos grupos de “freelancers e de “Empreendedores” recebem rendimentos do trabalho independente.

Em tais situações o artigo 15 do MC OCDE (trabalho dependente) não se aplica diretamente, em vez disso, deverá ser aplicado o Artigo 7 do MC OCDE (lucros empresariais), *in verbis*:

⁷⁰ Cfr. OURO, Marisa - *There Must Be Fifty Ways to Tax a Digital Nomad: Does Taxation Constrain the Geographical Freedom of the Digital Nomad?* p. 3.

⁷¹ Cfr. *Ibidem*, pp.7-8.

“1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a menos que a empresa exerça a sua atividade no outro Estado Contratante através de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer a sua atividade nos termos acima referidos, os lucros imputáveis ao estabelecimento estável, em conformidade com o disposto no parágrafo 2, podem ser tributados nesse outro Estado”⁷².

A maioria dos Nômades Digitais independentes não cria um EE nos países por onde passa, uma vez que o EE requer uma presença fixa, como um escritório, o que contraria a essência nômade.

Destarte, pela regra tradicional, tais rendimentos de serviços autônomos escapam da tributação na fonte em praticamente todos os países onde são realizados, ficando apenas sujeitos à tributação no país de residência do prestador, o qual como já analisado pode ser nenhum.

Em CDTs antigas e no Modelo de Convenção da ONU (MC ONU), havia o artigo 14 que permitia ao Estado da fonte tributar serviços profissionais se o indivíduo passasse mais de um certo período no país ou tivesse base fixa ali.

Contudo, a rede atual de CDTs já não incluem esse dispositivo, seguindo assim a orientação do MC OCDE ao integrar tais rendimentos à disciplina geral de lucros empresariais. Isso cria mais um hiato normativo para capturar a renda dos Nômades Digitais que atuam como “freelancers e de “Empreendedores”, melhor dizendo, mesmo que um profissional passe meses prestando serviços a clientes locais de um país, caso ele consiga evitar manter um local físico que possa configurar uma base permanente, não será tributado nesta jurisdição.

A situação atual desafia o princípio da tributação segundo a capacidade contributiva em âmbito global, pois abre a possibilidade de que indivíduos com altos rendimentos circulem à margem dos fiscos nacionais.

E levanta questões de concorrência desleal, pois as empresas podem preferir contratar profissionais sob condição de nômades ou permitir que seus funcionários se tornem nômades a

⁷² Cfr. OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, article 7, paragraphs 1: “Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State”.

fim de reduzir encargos trabalhistas e fiscais. Afinal de contas, se o salário do empregado remoto não for tributado em lugar nenhum, ele poderá aceitar uma remuneração líquida menor, além é claro da empresa conseguir se ver livre dos custos fiscais de retenção na fonte.

Essa situação pode fomentar ainda o planejamento tributário agressivo, em que as empresas incentivariam seus empregados a trabalhar de países com visto para Nômades Digitais com isenção do imposto local, afastando a tributação da remuneração no país do empregador (fonte) e no país de permanência do empregado⁷³. Esses arranjos, embora legais à luz estrita das normas atuais, corroem bases tributárias e exigem resposta coordenada dos sistemas tributários.

Portanto, aplicação dos critérios tradicionais de residência e fonte consagrados no Artigo 15 do Modelo OCDE e replicados em incontáveis CDTs, não são capazes de solucionar a problemática no contexto dos Nômades Digitais. Há situações latentes de não tributação de rendimentos do trabalho, devido à combinação de exceções e lacunas nas normas convencionais, o que configura erosão de bases tributárias e ameaça à neutralidade e equidade do sistema.

Por outro lado, a arquitetura atual também pode gerar conflitos de dupla tributação jurídica para alguns Nômades Digitais como já observado. Fato é que todas essas situações geram enorme insegurança jurídica por causa de um arcabouço normativo desajustado.

Após a análise detalhada das normas comumente adotadas no âmbito da tributação internacional referente à tributação do rendimento do trabalho dependente e independente, observa-se que é imprescindível entender quais são os critérios e como é definido o Estado da residência.

Nesse sentido, procederemos com o estudo da residência fiscal da pessoa singular, segundo preconizado no artigo 4º do Modelo de Convenção da OCDE, com o objetivo de identificar qual será o Estado da residência do Nômade Digital, além de avaliar a viabilidade da tributação nesta jurisdição.

⁷³ Cfr. KPMG - *Remote Workers – potential changes to the UN model tax treaty*. Disponível em: <https://kpmg.com/uk/en/insights/tax/tmd-remote-workers-potential-changes-to-the-un-model-tax-treaty.html#:~:text=The%20two%20papers%20consider%20a,4%29%20referred%20to%20above.>

4 – RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA SINGULAR

4.1 – Os Elementos de Conexão

Os elementos de conexão no direito fiscal são fundamentais para a definição e aplicação das normas tributárias, estabelecendo o vínculo entre o fato gerador do tributo e a jurisdição competente para exigir sua obrigação. Esses elementos, também chamados critérios de conexão, funcionam como instrumentos essenciais na delimitação do poder tributário, prevenindo conflitos de competência entre os Estados e assegurando segurança jurídica ao contribuinte.

A compreensão dos elementos de conexão pressupõe o reconhecimento de que o direito fiscal transcende fronteiras geográficas e políticas, especialmente em um mundo cada vez mais globalizado, onde relações econômicas ultrapassam os limites territoriais com frequência. Neste contexto, surgem questionamentos acerca de qual jurisdição possui competência legítima para tributar determinados fatos econômicos, o que realça a importância dos critérios de conexão.

Historicamente, o desenvolvimento dos elementos de conexão está associado à expansão das relações comerciais internacionais e à necessidade de proteção dos interesses nacionais frente à evasão fiscal e à dupla tributação. Inicialmente, prevalecia o critério estritamente territorial, onde o tributo era devido ao Estado onde ocorria fisicamente o fato gerador. Contudo, com o avanço da economia globalizada, esse modelo demonstrou-se insuficiente para captar toda complexidade das operações modernas, demandando critérios mais sofisticados e flexíveis.

Entre os principais elementos de conexão no direito fiscal contemporâneo estão o critério da residência, o critério da fonte, o critério da nacionalidade e o critério do estabelecimento permanente.

O critério da residência fundamenta-se no vínculo entre o contribuinte e o território, determinando que indivíduos ou empresas residentes em um determinado Estado são tributados por sua renda global. Este elemento é especialmente relevante para o imposto sobre a renda e sobre o patrimônio, pois permite que o Estado imponha obrigações tributárias sobre os residentes, independentemente de onde seus rendimentos sejam auferidos. Contudo, este critério pode provocar dupla tributação internacional, já que outros Estados podem reivindicar competência sobre a mesma renda com base em outros critérios.

Em contraponto, o critério da fonte atribui competência tributária ao Estado onde a renda é gerada ou obtida, independentemente da residência do beneficiário. Dessa forma, o país onde ocorre a atividade econômica ou onde os rendimentos são produzidos tem legitimidade para cobrar tributos relacionados a esses eventos econômicos. Este elemento de conexão tem sido amplamente utilizado como mecanismo para proteger as receitas fiscais dos Estados onde as atividades econômicas ocorrem efetivamente.

O critério da nacionalidade, menos frequente atualmente, confere ao Estado o poder de tributar seus nacionais independentemente do local de residência ou da fonte da renda. Embora menos difundido, ainda persiste em sistemas fiscais de alguns países, particularmente em relação à tributação sobre ganhos de capital ou sobre heranças e doações.

Já o critério do estabelecimento permanente relaciona-se diretamente com a atividade empresarial exercida de forma contínua e estável em outro país. Por meio desse critério, permite-se que o Estado estrangeiro tribute sobre os lucros obtidos por empresas estrangeiras que possuem uma presença econômica significativa em seu território. Este elemento é crucial na tributação internacional de empresas multinacionais, evitando práticas de evasão fiscal por meio da fragmentação artificial das atividades econômicas.

Além desses elementos principais, existem critérios secundários ou complementares que também desempenham papel relevante no contexto fiscal internacional. Dentre eles destacam-se o local de celebração dos contratos, o local de entrega das mercadorias e serviços, bem como o local onde são efetuados os pagamentos. Esses critérios suplementares são aplicados em contextos específicos para resolver conflitos de competência e garantir maior precisão na definição da jurisdição tributária.

A utilização desses elementos de conexão não ocorre de maneira isolada, mas frequentemente combinada, especialmente em acordos internacionais para evitar a dupla tributação. Tratados fiscais internacionais, celebrados entre Estados soberanos, costumam combinar múltiplos critérios para estabelecer regras claras de repartição de competências tributárias, prevenindo tanto a dupla tributação como a evasão fiscal internacional.

No âmbito nacional, a legislação tributária deve, portanto, estar alinhada aos princípios de justiça fiscal e neutralidade econômica, garantindo a adequada conexão entre a capacidade contributiva do contribuinte e o direito do Estado de tributar. Neste sentido, a jurisprudência tem desempenhado um papel significativo, esclarecendo situações concretas em que conflitos sobre elementos de conexão surgem.

Com a economia digital em expansão, desafios surgem na aplicação dos tradicionais elementos de conexão, exigindo esforços de modernização das normas tributárias internacionais. Discussões sobre tributação de plataformas digitais, serviços em nuvem e comércio eletrônico têm evidenciado a necessidade de atualizar e harmonizar critérios de conexão fiscal internacional, objetivando preservar a eficiência tributária e garantir justiça fiscal em contextos cada vez mais complexos e dinâmicos.

Em conclusão, os elementos de conexão desempenham papel central no direito fiscal, garantindo não apenas a adequada delimitação das competências tributárias entre Estados, mas também a concretização de princípios fundamentais como segurança jurídica, justiça fiscal e eficiência econômica. A compreensão aprofundada desses elementos contribui significativamente para o aperfeiçoamento do sistema fiscal global, facilitando o equilíbrio necessário entre o interesse público de arrecadação e os direitos individuais dos contribuintes.

4.2 – O Elementos de Conexão Residência

O exercício da soberania fiscal por um Estado exige um vínculo genuíno ou *genuine link*⁷⁴, porém, assim como um “cabo de energia desconectado”, o vínculo jurídico necessário para tributação (relação jurídico tributária) precisa de uma conexão para poder ser estabelecido.

Por esse motivo surgem os elementos tradicionais de conexão, nomeadamente: nacionalidade, residência (v.g. domicílio, local sede da empresa, *et cetera*) e fonte (v.g. fonte de produção, fonte de pagamento, *et cetera*), os quais funcionam como “tomadas padronizadas” criadas pelos modelos de convenções internacionais (v.g. MC OCDE, MC ONU, MC EUA, *et cetera*), transcritas e aplicadas através dos instrumentos bilaterais (v.g. Convenção sobre Dupla Tributação-CDT, *et cetera*) ou multilaterais (v.g. *Multilateral Instrument-MLI, et cetera*) avançados.

A despeito dos elementos de conexão serem padronizados, são também estabelecidas regras de preferência para que ocorra a escolha de somente uma⁷⁵ dessas “tomadas”, com base em requisitos previamente convencionados. Desta maneira, pode ser estabelecida a ligação entre a pessoa (singular ou coletiva) e apenas um determinado Estado (princípio da unicidade da residência).

⁷⁴ Cfr. SCHÖN, Wolfgang. *International tax coordination for a second-best world (Part I)*, p. 91.

⁷⁵ Cfr. XAVIER, Alberto - *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 292.

Claro que em razão da complexidade da matéria, do instrumento internacional acordado, da legislação pátria de cada Estado e dos interesses envolvidos, por vezes, ocorrerá de não encontrarmos nenhuma “tomada” para estabelecer o vínculo (ausência de elementos de conexão), acarretando na não tributação, ou ainda, situações em que teremos mais de uma “tomada” para estabelecer mais de um vínculo (conflito positivo entre elementos de conexão), gerando assim uma potencial dupla ou plúrima tributação jurídica.

4.3 – Definição de Residência Fiscal

“O glossário do *International Bureau of Fiscal Documentation (IBFD)* define residência como uma referência a um status legal de uma pessoa relacionado com um país, para justificar a sujeição do indivíduo à tributação segundo a sua renda universal”⁷⁶. Devido à proximidade na definição e a falta de uma distinção clara, precisamos diferenciar a residência como elemento de conexão da residência fiscal como vínculo genuíno estabelecido, ou seja, são institutos jurídicos interligados, porém distintos.

O uso do elemento de conexão residência ou “tomada” vem antes, serve justamente para verificar se pode existir ou não o vínculo entre a pessoa e o Estado da residência fiscal ou “cabo”. Sem a presença dos requisitos de conexão da residência, não haverá o estabelecimento do vínculo de residência fiscal, não há como confundir a “tomada” com o “cabo de energia”.

Destarte, entendemos a residência fiscal como um vínculo jurídico genuíno capaz de fundamentar a tributação do Estado sobre uma pessoa, pois tem a função de determinar a distribuição negativa da competência tributária no âmbito internacional⁷⁷.

Ademais, é considerado um vínculo “socioeconômico”⁷⁹ fulcral, onde estão as melhores circunstâncias econômicas do contribuinte, o melhor âmbito de eficácia para aplicação das normas tributárias, a possibilidade de alcançar uma neutralidade na exportação de capitais e um

⁷⁶ Cfr. LUZ, Victor Lyra Guimarães - *Ainda sobre reflexos tributários decorrentes do Covid-19: determinação da residência fiscal de indivíduos em home office no Brasil*, p. 279: “Residence refers to a person’s legal status in relation to a particular country such as in general to justify subjecting that person to taxation on their worldwide income.”

⁷⁷ Cfr. SCHOUERI, Luís Eduardo. *Direito tributário*, p. 120, cita Klaus Vogel: “Os tratados internacionais atuam como uma máscara sobre a legislação interna, de modo que somente a parte da máscara que ficar visível após analisado o tratado é que poderá ser objeto de exercício da competência”.

⁷⁸ Cfr. PEREIRA, Paula Rosado - *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, p.140.

⁷⁹ Cfr. PEREIRA, Paula Rosado - *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, p.79.

intenso liame de solidariedade⁸⁰, com espeque nos princípios da residência, da capacidade contributiva e da solidariedade.

Imagine agora que com auxílio do elemento de conexão residência “tomada”, é estabelecido o vínculo de residência fiscal ou “cabo” com um determinado Estado (jurisdição competente para incidência tributária), o qual exercerá seu “poder de soberania fiscal” escolherá o tipo de “voltagem” a ser aplicada ao vínculo, adotando para isso o sistema da Tributação Universal ou Ilimitada ou *Unbeschränkte Steuerpflicht* (220 volts), no qual o residente é tributado sobre todos os seus rendimentos independentemente do local de origem (território nacional ou estrangeiro), ou o sistema da Tributação Territorial⁸¹ ou *Beschränkte Steuerpflicht* (110 volts), que limita a cobrança de tributos apenas aos rendimentos gerados no seu território nacional (v.g. Panamá e Costa Rica)⁸².

Visitados os institutos essenciais para o surgimento (conexão), consolidação (vínculo) e exercício (sistema de tributação aplicado) da residência fiscal, faremos então uma digressão para enfrentar os critérios para sua fixação.

4.4 – Critérios para determinação da Residência Fiscal

Atualmente existe uma tendência de aumento da mobilidade entre jurisdições fiscais da pessoa singular, fenômeno já conhecido e habitual no âmbito das pessoas coletivas, com a mudança planejada da residência fiscal para países com regimes fiscais mais atrativos, combatida na Ação 3 (regras *CFC*) e 6 (*Treaty abuse*) do Projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (Projeto BEPS 1.0), a fim de impedir a transferência artificial de lucros para subsidiárias em espaços fiscais de nula ou diminuta tributação e o abuso dos tratados (*Treaty Shopping*)⁸³.

A manipulação da residência fiscal da pessoa singular é encarada até o momento como uma forma de planejamento tributário internacional, inclusive fomentada na legislação de determinados países. Portugal, por exemplo, oferece benefícios específicos para residentes fiscais, incentivando a realocação de indivíduos de maneira permanente (residente habitual)⁸⁴, transitória (residente não habitual) ou temporária (visto para Nômade Digital).

⁸⁰ Cfr. PIRES, Manuel – *International Juridical Double Taxation of Income*, pp. 260-273

⁸¹ Cfr. XAVIER, Alberto - *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 284.

⁸² Cfr. STAGE, Barbara; CASI, Elisa; Et al. - *Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance*, p. 13.

⁸³ Cfr. PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*, pp. 161-190.

⁸⁴ Cfr. MARTINS, Pedro Henriques - *A Tributação Internacional dos Rendimentos de Trabalho na Era Digital: O caso do Trabalho Remoto*, p. 15.

Os tratados para evitar a dupla tributação desempenham um papel central na harmonização das normas de residência fiscal, pois definem critérios para resolver tanto a ausência, quanto os conflitos de residência fiscal entre Estados, valendo também de instrumentos como o princípio do *Tie-breaker Rule*⁸⁵, que avalia fatores como moradia permanente e centro de interesses vitais. Afinal, uma definição inadequada da residência fiscal pode gerar insegurança jurídica para os contribuintes e para os Estados.

O MC OCDE tendencialmente favorece a tributação pelo Estado da residência em prol dos países desenvolvidos, ainda assim é a principal base de referência para as CDTs⁸⁶ e por causa disso, será utilizado como fonte para análise dos critérios utilizados mundialmente para definir a residência fiscal da pessoa singular nas convenções internacionais.

Nessa toada existem dois critérios que podem ser empregados para caracterização do *status* de residente, notadamente o critério objetivo e o critério subjetivo.

O critério objetivo presume (*iuris tantum* ou *iuris et de iure*) a residência mediante a simples presença física ou permanência da pessoa singular (*corpus*) no território do Estado, durante determinado período previamente fixado, normalmente por um interregno de 183 dias contabilizados de forma direta ou intercalada.

Esse “teste dos 183 dias” é usado por muitas nações para definir residência fiscal, visa determinar que um indivíduo é considerado residente tributário se permanecer fisicamente por mais da metade do ano em determinado país, é um critério amplamente utilizado devido à sua simplicidade e objetividade, facilitando a administração fiscal. Entretanto, cabe destacar que essa abordagem é insuficiente para lidar com os Nômades Digitais que raramente passam períodos prolongados em uma única jurisdição.

A residência fiscal também pode ser definida com fulcro no critério subjetivo, o qual além de exigir a presença física ou permanência da pessoa singular (*corpus*) no território do Estado, também requer a presença do “ânimo de permanência” (habitação) ou da “presunção familiar” ou ainda o “centro vital de interesses” (*animus manendi*)⁸⁷, isto significa que o critério subjetivo utiliza a verificação de fatos e circunstâncias para reconhecer a residência fiscal em determinado Estado.

⁸⁵ Cfr. XAVIER, Alberto - *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 294.

⁸⁶ Cfr. PEREIRA, Paula Rosado - *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, p.154: “O impacto do MC OCDE ultrapassa largamente o âmbito dos Estados-membros desta organização internacional, constituído a principal base de referência em negociações de CDTs por todo mundo”.

⁸⁷ Cfr. PEREIRA, Paula Rosado - *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, p.81.

Essa abordagem se baseia na análise qualitativa das atividades da pessoa singular, considerando fatores como a posse de imóveis, local de trabalho principal e relações familiares. Embora o critério subjetivo seja mais abrangente, sua aplicação prática enfrenta desafios relacionados à obtenção e verificação de informações precisas, especialmente quando a pessoa singular mantém conexões substanciais em múltiplos países.

Um dos principais desafios é a evasão fiscal considerando que os Nômades Digitais frequentemente escolhem estabelecer suas bases fiscais em países com regimes tributários favoráveis, para minimizar suas obrigações fiscais. Apesar de ser uma prática legal, enfraquece as bases tributárias de países que não conseguem competir com tais regimes, exigindo uma resposta coordenada entre as principais economias globais.

Cumpra ainda esclarecer, que embora os termos residência fiscal e domicílio fiscal sejam frequentemente utilizados como sinônimos em diversos sistemas jurídicos, eles apresentam diferenças conceituais e jurídicas em alguns ordenamentos tributários (v.g. Reino Unido)⁸⁸.

Para esses ordenamentos a residência fiscal está mais associada à presença física de uma pessoa em um determinado país, sendo frequentemente definida pelo número de dias de permanência ao longo de um período fiscal específico, quer dizer, adota o critério objetivo para caracterizar o vínculo da pessoa singular com o país.

Enquanto o conceito de domicílio fiscal nesses ordenamentos vai além da mera presença física em determinado território, abrangendo uma análise mais profunda dos vínculos econômicos, sociais e familiares estabelecidos pela pessoa singular, em outras palavras, o domicílio fiscal é determinado a partir de uma combinação de fatores que refletem uma conexão estável e duradoura com um país específico. Portanto, mesmo que uma pessoa seja considerada residente fiscal em uma jurisdição devido à sua presença física prolongada, seu domicílio fiscal pode ser atribuído a outro país, caso mantenha laços econômicos, familiares e patrimoniais mais significativos nesse território.

Porém, nesta obra usaremos essas expressões em sinonímia e empregaremos o apenas o termo residência fiscal⁸⁹.

O MC OCDE em seu artigo 4º, parágrafo 1, preconiza que o ordenamento jurídico interno de cada país tem o poder de eleger o critério (objetivo ou subjetivo) que será utilizado

⁸⁸ Cfr. STAGE, Barbara; CASI, Elisa; Et al. - *Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance*, p. 13

⁸⁹ Cfr. XAVIER, Alberto - *Direito Tributário Internacional do Brasil*, p. 283.

para verificar a residência fiscal da pessoa singular, melhor dizendo, inicialmente os Estados escolhem cada um o seu critério, *in verbis*:

“1. Para os fins desta Convenção, o termo “residente de um Estado Contratante” significa qualquer pessoa que, de acordo com a legislação desse Estado (grifo nosso), esteja sujeita à tributação nesse Estado em razão do seu domicílio, residência, local de administração ou qualquer outro critério de natureza semelhante, e inclui esse Estado e qualquer subdivisão política ou autoridade local, bem como um fundo de pensão reconhecido desse Estado. Esse termo, entretanto, não inclui qualquer pessoa que esteja sujeita à tributação nesse Estado com relação apenas à renda proveniente de fontes nesse Estado ou ao capital nele situado”⁹⁰.

Somente após a verificação de uma possível colisão entre os critérios estabelecidos por cada Estado, resultando na configuração de uma dupla residência, é que serão aplicadas as regras convencionais para a resolução deste conflito, nos termos do artigo 4º, parágrafo 2, do MC OCDE.

4.5– Ausência ou Múltiplas Residências Fiscais

A determinação da residência fiscal da pessoa singular, com base no ordenamento jurídico interno de cada Estado, fica extremamente fragilizada quando a atividade profissional do indivíduo dispensa a necessidade de presença física ou tem uma presença física por um período muito limitado como o Nômade Digital, uma vez que a curta permanência do *corpus* não serve para reconhecer a residência fiscal, quer pelo critério objetivo, quer pelo subjetivo,

⁹⁰ Cfr. OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, article 4, paragraph 1: “For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognised pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein”.

assim como a ausência do *animus* em se estabelecer no Estado, também afasta o critério subjetivo para configuração da residência fiscal.

Por exemplo: Pedro opta por tornar-se um Nômade Digital, para tanto pretende laborar remotamente a partir dos países A, B e C, mudando entre essas jurisdições de forma cíclica. Deste modo, decide seguir três regras:

- 1 - Não passar mais de noventa dias no mesmo país. A escolha de três países por ano serve para evitar a permanência excessiva intercalada dentro de um ano e assim evitar a aplicação do tempo de permanência como critério objetivo para residência fiscal.
- 2 - Utilizar apenas vistos de turista, com o escopo de afastar qualquer tentativa de atribuir ânimo definitivo de permanência no país. No tocante ao *animus* decorrente centro vital de interesses, também fica prejudicado tendo em vista que a própria mobilidade do nômade predispõe a criação de ligações econômicas e sociais temporárias pelos diferentes locais por onde passa, logo, o estilo de vida inviabiliza a utilização do critério subjetivo.
- 3 - Nunca trabalhar na mesma jurisdição que o contratante do serviço ou a entidade patronal tenha sede ou estabelecimento estável, com o intuito de impedir a tributação do seu rendimento no Estado Fonte.

Com essas precauções, Pedro não será residente fiscal em nenhum desses Estados para efeitos das respectivas legislações nacionais, considerando que não passou mais de 183 dias em nenhum dos Estados (critério objetivo temporal normalmente utilizado no ordenamento interno na maior parte dos países)⁹¹, bem como não será acionada nenhuma CDT que possa existir entre tais Estados, pois as cláusulas convencionais só são aplicáveis se houver um conflito de dupla residência⁹², em outras palavras, se o Nômade Digital for considerado residente fiscal de mais de um Estados de acordo com a sua legislação nacional, o que não é o caso.

⁹¹ Critério também adotado para definir a tributação dos rendimentos do trabalho pelo Estado da residência, OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, article 15, paragraph 2, point a): “*Notwithstanding the provisions of paragraph 1, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in the other Contracting State shall be taxable only in the first-mentioned State if: a) the recipient is present in the other State for a period or periods not exceeding in the aggregate 183 days in any twelve month period commencing or ending in the fiscal year concerned*”.

⁹² Cfr. OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, article 4, paragraph 2.

Destarte, haverá uma ausência de residência fiscal, bem como não poderá ser tributado pelo Estado da fonte nos termos do MC OCDE, conforme veremos no próximo capítulo. Todavia, restará a possibilidade residual de tributação em razão do vínculo de nacionalidade ainda adotado em poucos países (Estados Unidos e Eritreia)⁹³.

Esta situação de ausência de residência fiscal é denominada de “apatridia fiscal” ou *tax statelessness*, sendo considerada danosa e “*contrária ao princípio do benefício, uma vez que o Nômade Digital acaba assim por não ser tributado em nenhum dos países cujas infraestruturas utiliza para produzir os seus rendimentos*”⁹⁴.

Adicionalmente, é possível evitar completamente a residência fiscal, nos casos em que o Estado não exija a apresentação de comprovação de residência fiscal em outra jurisdição, para o cancelamento do registro de residência fiscal ao deixar o país. Este cenário é factível em países como a Alemanha e a Áustria.

Por outro lado, vários outros países requerem a apresentação de prova de residência fiscal em uma jurisdição diferente antes que a pessoa singular possa formalizar sua renúncia à residência fiscal.

Embora a evasão da residência fiscal se situe em uma área cinzenta da legalidade, pode ainda assim acarretar a tributação retrospectiva de rendimentos que anteriormente não foram tributados em casos de fraude. Outrossim, a alegação de residência fiscal em outro país, sem a respectiva renúncia aos vínculos sociais e econômicos no país de origem é indiscutivelmente ilegal⁹⁵.

Por outro lado, o Nômade Digital pode ter dificuldade em provar que tem uma residência fiscal para importantes finalidades, como por exemplo a abertura de conta corrente ou mesmo de conta investimento, haja vista que a maioria das instituições financeiras estão sujeitas a regras internacionais como *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) e/ou a *Common Reporting Standard* (CRS)⁹⁶ para abertura e manutenção de contas, podendo inclusive encerrar a conta se a documentação fornecida for insuficiente.

Isso tem enorme relevância visto que os Nômades Digitais precisam de uma conta bancária internacional para receber seus pagamentos, bem como de uma conta investimento

⁹³ Cfr. STAGE, Barbara; CASI, Elisa; Et al. - *Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance*, p. 13.

⁹⁴ Cfr. KOSTIĆ, Svetislav V. - *The Taxation of Employment Income*. World Tax Journal, pp. 209–211: “*This runs counter to the benefit principle, since the digital nomad is not taxed in any of the countries whose infrastructure he uses to produce his income*”.

⁹⁶ Cfr. ASSIS JUNIOR, Pedro Prazeres - *Notification Right: Na cooperação administrativa para troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia*, pp. 8-9.

para aportar recursos que servirão para custear seus infortúnios (v.g. doença, invalidez, acidente, aposentadoria, *et cetera*), afinal de contas, a falta de residência fiscal também acaba por alijar esses profissionais dos sistemas públicos de segurança social.

Uma outra possibilidade, porém, mais remota, seria mais de um Estado reconhecer a residência fiscal do Nômade Digital, esse fato ocorreria quando as legislações internas de ambos os países envolvidos determinassem apenas o critério subjetivo (v.g. Centro vital de interesse econômico), para o reconhecimento da residência fiscal do indivíduo⁹⁷.

Nesta situação estaríamos diante de um conflito positivo de residência fiscal que poderá acarretar numa dupla tributação jurídica indesejável. A dupla residência fiscal representa um desafio no contexto internacional, ela ocorre quando um contribuinte é considerado residente fiscal em mais de um país, tratados internacionais de bitributação são essenciais para evitar a imposição de tributos simultâneos. Embora esses tratados busquem evitar conflitos de jurisdição, sua eficácia depende de cláusulas atualizadas que considerem as peculiaridades dos Nômades Digitais, uma vez que se trata de uma situação fiscal complexa que pode envolver até mesmo a “multiplicidade de residências fiscais”.

O resultado prático dessa situação é penalizador para os Nômades Digitais que auferem rendas em diversas jurisdições, pois além de obrigados a declarar seus ganhos em múltiplos Estados, em muitos países os regimes tributários são progressivos e baseados na renda total obtida durante o ano fiscal. Portanto, a ausência de CDTs ou acordos multilaterais agrava o cenário e acarreta custos fiscais mais altos para esses profissionais.

Para solucionar esse tipo de situação entrariam em jogo os já referidos testes do n.º 2 do artigo 4.º do MC OCDE. Contudo, considerando a falta de um critério objetivo seguro e fragilidade do critério subjetivo envolvido, a única solução poderá ser o procedimento amigável e em último caso a “arbitragem fiscal” ou *tax arbitrage*⁹⁸.

O desenvolvimento de critérios uniformes e juridicamente sólidos para a determinação da residência fiscal dos Nômades Digitais é crucial para assegurar uma gestão tributária eficiente e equitativa. A ausência de regulamentação padronizada expõe tanto contribuintes quanto Estados a conflitos e inseguranças jurídicas. Logo a harmonização de critérios

⁹⁷ Cfr. OURO, Marisa - *There Must Be Fifty Ways to Tax a Digital Nomad: Does Taxation Constrain the Geographical Freedom of the Digital Nomad?* p. 10: “For example, a digital nomad resident in Finland came to Portugal in 2022 for two months to work remotely. In 2022 Portugal no longer had a DTT in force with Finland. By combining Article 15(2) of the CIRS with Article 18(1)(a) of the CIRS, this digital nomad is subject to IRS on income obtained in Portuguese territory, which includes income from dependent work resulting from activities carried out during the two months he was in Portugal. In other words, the digital nomad will have to file the IRS Form 3 income declaration, declaring this income, which is subject to autonomous taxation at a special rate of 25%, under the terms of Article 72 (6)(b) of the IRS Code.”

⁹⁸ Cfr. OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, article 25, paragraph 5.

tributários internacionais, acompanhada de uma cooperação fiscal mais intensa, é essencial para mitigar os impactos negativos decorrentes da mobilidade global.

Pelos motivos apresentados o Nômade Digital pode até estar interessado em ter uma residência fiscal, de preferência na jurisdição com uma carga fiscal mínima, “*Assim, num contexto internacional, o trabalho remoto pode significar que os indivíduos são livres de escolher o seu país de residência fiscal, um modo de mobilidade facilitado pela aquisição de um estatuto de residência ao abrigo dos programas da DNV*”⁹⁹.

Em suma, a escolha do país de residência fiscal é um dos elementos mais cruciais nesse processo, tendo em conta os fatores como tratados de bitributação e regimes de isenção. Desta forma, os Nômades Digitais devem dar preferência por jurisdições com leis fiscais estáveis e transparentes, mitigando riscos tributários decorrentes de mudanças legislativas frequentes.

A falta de consenso internacional sobre os padrões de tributação para o trabalho remoto em geral é um entrave, a OCDE tem promovido debates sobre uma estrutura fiscal global para empresas digitais e nômades digitais, porém ainda carecem de regulamentação específica, essa lacuna permite que Estados implementem políticas tributárias unilaterais, intensificando as disputas fiscais internacionais.

Reconhecendo os desafios que a falta de uma residência fiscal ou a existência de múltiplas residências fiscais pode trazer para os Nômades Digitais, vários Estados criaram os chamados “vistos para Nômades Digitais” ou *Digital Nomad Visa* (DNV)¹⁰⁰. Esses vistos são, na verdade, programas de curta duração que visam oferecer vantagens e simplificações no cumprimento das obrigações fiscais, com o escopo de “regularizar”¹⁰¹ e atrair esse público específico.

5 – VISTOS PARA NÔMADES DIGITAIS

A concorrência a fiscal entre jurisdições pelas receitas fiscais das pessoas singulares intensificou-se com o crescimento do trabalho remoto. Por causa disso, a Europa acabou se tornando uma das principais regiões globais na formulação de políticas voltadas ao acolhimento

⁹⁹ Cfr. STAGE, Barbara; CASI, Elisa; Et al. - *Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance*, p. 5: “*Thus, in an international context, remote work can mean that individuals are free to choose their country of tax residence, a mode of mobility facilitated by acquiring a residency status under DNV programs*”.

¹⁰⁰ Cfr. OCDE - *Should OECD countries develop new Digital Nomad Visas?* p. 1.

¹⁰¹ Cfr. OCDE - *Should OECD countries develop new Digital Nomad Visas?* p. 5: “*DNVs introduce a predictable legal framework to accommodate remote workers and combat misuse of tourist visas. Prior to the pandemic, many countries largely ignored freelance work, remote work or management of passive income by tourists.*”

dos Nômades Digitais, especialmente por meio da criação de vistos específicos “DNV”, os quais buscam atender às necessidades desses profissionais.

Basicamente os vistos criados para os Nômades Digitais tem o objetivo de suprir a lacuna existente entre o visto de turismo e os vistos de trabalho, uma vez que esses exigem uma quantidade maior de requisitos para o exercício de atividade laboral no país, enquanto aqueles são concedidos por curtos períodos, além de normalmente não permitirem o exercício de atividade laboral. Portanto os DNVs atuam como um “novo visto especial intermediário”.

Entretanto, apesar desses vistos serem divulgados como voltados para Nômades Digitais, a rigor abarcam todos os “trabalhadores remotos” que se desloquem de outros países para trabalhar à distância.

Atualmente os DNVs são utilizados como uma estratégia governamental com escopo de atrair talentos e trabalhadores qualificados, bem como posicionar país como hubs de inovação e empreendedorismo. Pretendem também viabilizar o primeiro contato do Nômade Digital com o país concedente, na esperança de mais cedo ou mais tarde o profissional nômade seja convencido a fixar residência em definitivo¹⁰², tornando-se assim sedentário, considerando a desistência natural a longo prazo do nomadismo digital pelas razões já analisadas nesta obra.

A maior parte dos países que lançaram essa modalidade de visto detêm condições similares de infraestruturas, de serviços públicos, climáticas e geográficas¹⁰³. Portanto, o fator que acaba sendo determinante para selecionar os Estados mais adequados para a permanência dos Nômades Digitais é aquele que oferece o maior poder aquisitivo, levando em conta para isso o cotejo entre o custo de vida e a carga tributária imposta.

Essa dinâmica é denominada de “geoarbitragem”, em que o nômade digital escolhe viver em locais de baixo custo de vida enquanto auferir renda de mercados que pagam salários elevados¹⁰⁴. Essa arbitragem geográfica maximiza o poder de compra e contribui para a expansão desse estilo de vida.

Exatamente por esse motivo que um dos pontos mais atrativos dos DNVs são os benefícios e vantagens fiscais concedidas, até porque a mobilidade típica do Nômade Digital

¹⁰² Cfr. OCDE - *Should OECD countries develop new Digital Nomad Visas?* p. 5: “Attract sought-after mobile talent or capital Finally, DNVs can be seen as a potential tool for talent attraction, allowing DNs to first become familiar with the country with the hope they will establish a business activity or find qualified employment and remain later on another legal status.”

¹⁰³ Cfr. NOMAD LIST - <https://nomads.com/>.

¹⁰⁴ Cfr. FERISS, Timothy - *The 4-Hour Work Week: Escape the 9-5, Live Anywhere and Join the New Rich*, 2011, apud, OURO, Marisa - *There Must Be Fifty Ways to Tax a Digital Nomad: Does Taxation Constrain the Geographical Freedom of the Digital Nomad?*

pode levá-lo facilmente para outra jurisdição com mais atrativos fiscais, o que agrava ainda mais a concorrência fiscal internacional.

Países como Estônia, Croácia e Portugal foram pioneiros na implementação de programas legais voltados a Nômades Digitais, buscando atrair profissionais capacitados a impulsionar a inovação tecnológica e dinamizar suas economias. Esses países já detêm um baixo custo de vida se comparado a média da União Europeia¹⁰⁵, à vista disso, a criação de DNVs contemplando benefícios fiscais, como por exemplo uma isenção, os posicionam entre jurisdições preferidas para permanência dos Nômades Digitais.

A Estônia, reconhecida por sua infraestrutura digital avançada, foi a primeira a lançar seu programa de vistos digitais em 2020, permitindo que profissionais de fora da União Europeia permanecessem vivendo no país báltico, trabalhando legalmente para o seu empregador ou por conta própria numa empresa registada no estrangeiro, durante um período máximo de um ano. Essa iniciativa foi responsável por posicionar a Estônia como um modelo global em governança digital e inovação tecnológica, levando para o país uma série de empreendedores do setor tecnológico, consolidando sua posição como um centro estratégico de desenvolvimento tecnológico na Europa.

De forma semelhante, a Croácia implementou seu programa de vistos para Nômades Digitais, promovendo suas cidades costeiras como destinos ideais para profissionais que buscam uma combinação entre trabalho remoto e qualidade de vida. Além dessas belezas naturais, o governo croata oferece isenção como incentivo fiscal aos trabalhadores digitais, através do seu DNV, para quem se desloque para as costas do país por um período máximo de um ano. A estratégia contribuiu significativamente para o aumento do turismo de longa permanência e para a dinamização da economia local, atraindo uma nova geração de trabalhadores independentes e empresas de tecnologia.

Já Portugal criou um DNV que permite estadia temporária de um ano ou residência fiscal renovável de 5 anos, bem como o incentivo fiscal de acesso ao regime de RNH para ser tributado a uma taxa fixa de 20% sobre os rendimentos obtidos no país e ainda isenção para os rendimentos estrangeiros. Como resultado houve um significativo impacto no desenvolvimento a nível econômico, social e ambiental nas cidades de Lisboa, Madeira, Portimão, Ericeira, Lagos, Porto e Açores¹⁰⁶.

¹⁰⁵ Cfr. CHACCUR, Ricardo - *As perspectivas da atual política migratória portuguesa em relação aos nômades digitais a partir da análise econômica do direito*, p.148.

¹⁰⁶ Cfr. MACHADO, Ivânia Eloisa Teixeira – *Nomadismo digital em cidades de média dimensão: o caso de Amarante*, p. 17: “O Nomad List (2023) identifica 13 destinos em Portugal para nômadas digitais, sendo os locais

Ooutros países europeus seguiram a tendência e também implementaram DNVs, a fim de regularizar a situação legal dos Nômades Digital e principalmente para conceder incentivos fiscais e atrair profissionais da “migração intelectual”¹⁰⁷ resultante do fenômeno da “fuga de cérebros”.

Entretanto, há quem defenda a necessidade de uma padronização dos benefícios fiscais concedidos¹⁰⁸, pois a falta de critérios fiscais harmonizados compromete a competitividade econômica e o desenvolvimento regional, uma vez que trabalhadores podem optar por jurisdições tributariamente mais vantajosas a qualquer momento, agravando ainda mais a chamada “migração fiscal” dentro da Europa. O observatório da União Europeia (UE) aponta o aumento do número de regimes de IRS dirigidos a pessoas singulares estrangeiras em trabalho remoto, como a tendência mais marcante da concorrência fiscal na UE.

Geralmente os DNVs assumem várias formas, mas tem em comum a autorização por um período de permanência mais longo do que os vistos de turismo tradicionais. Ademias, diminuem a incerteza e o possível abuso de vistos de turismo de curta duração por trabalhadores remotos internacionais.

Pelo menos 46 países disponibilizam atualmente DNVs, os quais, de modo geral, permitem que estrangeiros permaneçam em seu território e realizem trabalho remoto por um determinado período, para uma empresa não residente ou para clientes predominantemente não residentes.

com maior procura: Lisboa, Madeira, Portimão, Ericeira, Lagos, Porto e Açores. Em Portugal Continental, Lisboa e Porto são as cidades com as maiores taxas de crescimento nos últimos 5 anos (2017-2021) tendo Lisboa obtido um crescimento de +206% e o Porto +148% (dados apresentados no relatório do Turismo de Portugal de 2022 tendo como fonte o Nomad List e Statista). Em 2022, verificou-se um aumento de nômadas digitais de 95% para Lisboa e 129% para o Porto face a 2021 (InvestPorto, 2022). Nas ilhas, a Madeira representa a maior procura para este segmento. Segundo Hall (2023) a estadia média tem sido de dois meses com um gasto médio de 1.800 euros por mês e mais de 8.100 nômadas digitais na Madeira e no Porto Santo desde o início do projeto Nomad Village em fevereiro de 2021 (digitalnomads.startupmadeira, sd)”.

¹⁰⁷ Cfr. SMIRNOVA, Elena; OKHRIMENKO, Igor; et al. - *Review of Best Practices in Self-Employment Taxation, Public Organization Review*, p. 8: “In the last decade, in many developing countries there has been an increasing trend towards “intellectual” migration, due to the openness of economies and a high level of accumulated human potential with a lower standard of living and technological development than in developed countries. Such processes include the so-called “virtual” migration. In this case, we are talking about freelancers and those working as part of outsourcing. This process is predictably accompanied by what is called a “brain drain”.

¹⁰⁸ Cfr. FERIA, Rita de la; MAFFINI, Giorgia - *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*, p. 12: “As with CIT, coordination of some elements of their PIT regimes, at least within homogeneous geographical areas, could significantly minimise the scope for tax competition”

Figura 5: Características dos Vistos para Nômades Digitais (DNU)

Table 1. OECD Countries with “Digital Nomad Visas” or other schemes for TCNs with foreign income sources, 2022

	CR	EE	EL	ES	HU	IS	IT	IT	JP	LV	MX	PT
Date of introduction	2021	2020	2021	2000	2022	2020	1999	2022 (approved)	2015	2022	TBC	2007
Visa name	Remote Workers & Service Providers	Digital Nomad	Digital Nomad	Non-Lucrative residence visa	White Card	LT visa for remote workers	Elective Residence	Digital Nomad & Remote Workers	Long Stay for Recreation	Digital Nomad	Temporary Resident	D7 Residency Visa
Initial duration (months)	12	12	12	12	12	6	12-24	12	6	12	6	24
Renewable (max. duration, months)	12	6	24	60	12	No	Yes	TBD	6	12	48	36
Passive income	X			X			X		X		X	X
Active management of business abroad	X	X	X		X	X		X		X (OECD)	X	
Freelancing abroad	X	X	X			X		X			X	
Dependent work for foreign employer	X	X	X		X	X		X		X (OECD)	X	
Freelance/contract work for employer/client in country		X										X
Accompanying family	X	X	X	X		X	X	TBD	X (spouse only)		X	X
Minimum monthly income required (main applicant)	USD 3000	EUR 3504	EUR 3500	EUR 2316,08	EUR 2000	ISK 1,000,000 (USD 7,700)	EUR 32 000 /year	TBD	JPY 30,000,000 (savings)	EUR 2857.5 (2.5x average wage)	USD 1 634 (net) or USD 27 213 annually	EUR 705
Does NOT allow change of status/count for permanent residency	X	X	X		X	X		TBD				

Fonte: OCDE¹¹¹

Não obstante as vantagens oferecidas pelos DNVs, os seus portadores em regra não têm acesso a benefícios e serviços sociais, pois estão excluídos dos serviços sociais públicos e, em certas situações, até do sistema de saúde pública. Isso ocorre porque não fazem contribuições para o sistema de seguridade social do país onde estão temporariamente.

Para que possam pleitear um DNV os interessados devem apresentar geralmente: passaporte válido, apólice de seguro médico e viagem e ainda um limiar mínimo de rendimento, durante os seis meses ou ano anteriores à apresentação do pedido, com rendimentos comprovados entre os 2¹¹² a 8¹¹³ mil euros ou a disponibilidade de fundos bancários em patamar

¹¹¹ Cfr. OCDE - *Should OECD countries develop new Digital Nomad Visas?* p. 3.

¹¹² Cfr. OCDE - *Should OECD countries develop new Digital Nomad Visas?* p. 5: “In OECD countries, the gross monthly income required ranges from around EUR 2 000 (Hungary) to 3 500 (Estonia and Greece) to more than EUR 6 000 for Iceland. While these required amounts are subject to increase according to the number of accompanying family members, DNVs can hardly be said to target global high earners”.

¹¹³ Cfr. VERGARA, Ignacio Sánchez; OREL, Marko; Et al. - “Home office is the here and now.” *Digital nomad visa systems and remote work-focused leisure policies*, pp. 9-10: “On the other hand, each country establishes the

equivalente. Tudo isso com o escopo de demonstrar sua autossuficiência econômica e assim evitar a sobrecarga dos sistemas de saúde e seguridade social do país anfitrião.

A iniciativa do DNV além de atrair profissionais qualificados e estimular o repovoamento, também fomenta o consumo interno e conseqüentemente a criação de novas oportunidades de negócios. O impacto econômico dos Nômades Digitais nos países que os recebem tem se mostrado expressivo e multifacetado, já que não apenas consomem bens e serviços locais, mas também investem e empreendem, gerando uma cadeia produtiva dinâmica com aumento na demanda dos serviços públicos e privados (v.g. transporte, alimentação assistência técnica, *et cetera*), o que fortalece a economia das pequenas empresas e ajuda a diminuir as desigualdades sociais.

Ademais, a presença temporária de Nômades Digitais também impulsiona a criação de infraestrutura tecnológica e urbana, através do investimento em conectividade digital, áreas de *coworking*, *coliving* e outros serviços especializados, tornando esses locais mais convidativos¹¹⁴, tanto para trabalhadores remotos, quanto para futuras empresas. Sem olvidar que contribui significativamente para setores como turismo e hospitalidade, combatendo a sazonalidade¹¹⁵ e promovendo a circulação de capital em regiões mais afastadas dos centros urbanos, trazendo vantagens diretas para comunidades que, anteriormente, eram menos ativas economicamente.

Os nômades digitais também contribuem para o aumento da arrecadação com novas receitas fiscais e não fiscais. Essa contribuição se dá através das taxas de vistos, impostos sobre os serviços e bens consumidos, rendimentos que não estejam relacionados com a "atividade Nômade Digital" (sujeitos a um benefício fiscal, v.g. dividendos) e até mesmo sobre um patrimônio eventualmente adquirido, mantido ou negociado (v.g. transmissão, mais-valia, *et cetera*). O crescimento na arrecadação possibilita que os governos expandam seus programas voltados para o desenvolvimento econômico e social, promovendo avanços em setores como educação e infraestrutura pública em um ciclo de desenvolvimento virtuoso.

level of economic income that a digital nomad must prove to qualify as a future resident. In our results, the Cayman Islands is the most expensive destination, requiring a monthly income of more than €8000 to be eligible for a visa, followed by Iceland (€6490), Dubai (€4853), Latvia (€2857), and Malta (€2700). In addition to these types of financial requirements, savings may also be required. The amounts can increase considerably if the visa application is made on behalf of a couple or family".

¹¹⁴ Cfr. GARCEZ, Ana Cláudia Seabra - *Nomadismo Digital: O Caso de Estudo das Terras de Trás-os-Montes*, p. 60.

¹¹⁵ Cfr. MACHADO, Ivânia Eloisa Teixeira – *Nomadismo digital em cidades de média dimensão: o caso de Amarante*, p. 18.

Consoante observado, 60% dos Nômades Digitais normalmente não estão dispostos a permanecer na mesma jurisdição por mais de 30 dias, apesar dos benefícios fiscais concedidos nos DNVs.

Contudo, fazendo uma Análise Econômica do Direito (EAD)¹¹⁶ podemos identificar a que uma política migratória adequada, onde o Estado acolhedor consiga transformar-se em uma “terra dos comedores de lotos”¹¹⁷, alocando suas receitas fiscais em políticas públicas voltadas para proporcionar os serviços públicos mais valorizados pelos Nômades Digitais, como segurança, cultura, meio ambiente e lazer¹¹⁸, além da manutenção da possibilidade do reagrupamento familiar.

Fará com que o Estado anfitrião consiga atrair e manter os Nômades Digitais até a faixa etária dos 40 anos ou próximo a sua aposentaria, e assim, provavelmente, conseguirá que essa categoria estabeleça raízes e cesse sua mobilidade para outras jurisdições, transformando essa mão de obra qualificada em trabalhador digital fixo com residência fiscal permanente, como demonstrado no capítulo 1.4.

Considerando que estamos tratando de uma ferramenta recente, é essencial analisar suas repercussões a longo prazo, afinal estes regimes teriam a capacidade de efetivamente transformar os Nômades Digitais em trabalhadores digitais fixos no país de acolhimento? Levanta-se a dúvida sobre a possibilidade de que esses DNVs possam ter um efeito contrário, ou seja, intensificar ainda mais a mobilidade geográfica do Nômade Digital, que a qualquer momento pode optar por se instalar em um país que ofereça condições fiscais mais favoráveis, após o fim do período de isenção ou redução de tributos.

Em suma, os vistos para Nômades Digitais não devem ser utilizados pelo Estado anfitrião como um "canto de sereia"¹¹⁹, apenas pelos seus atrativos fiscais, tampouco como ferramenta de extorsão fiscal do Nômade Digital, através do condicionamento da sua estadia a

¹¹⁶ Cfr. CHACCUR, Ricardo - *As perspectivas da atual política migratória portuguesa em relação aos nômades digitais a partir da análise econômica do direito*, p. 145: “Dessa forma, igualmente, entende-se que a AED possa ser utilizada para analisar e orientar a elaboração de políticas migratórias, uma vez que o princípio delas é o mesmo das políticas públicas. Uma determinada política migratória é gerada com a expectativa de promover o maior bem-estar para a sociedade. As políticas migratórias possuem o mesmo ciclo das políticas públicas: problema, agenda, formulação, decisão, implementação, avaliação e extinção ou aperfeiçoamento”.

¹¹⁷ Cfr. ACADEMIALAB - *Comedores de lótus*: “Na mitologia grega, os comedores de lótus (em grego: λωτοφάγοι, translit. *lōtophágōi*) eram uma raça de pessoas que viviam em uma ilha dominada pela árvore de lótus, uma planta cuja identidade botânica é incerta. Os frutos e flores de lótus eram o principal alimento da ilha e eram um narcótico, fazendo com que os habitantes dormissem em pacífica apatia. Depois de comerem o lótus, eles esqueceriam seu lar e seus entes queridos e desejariam apenas ficar com seus companheiros comedores de lótus (poema épico de Homero, a *Odisséia Livro IX*)”.

¹¹⁸ Cfr. MACHADO, Ivânia Eloisa Teixeira – *Nomadismo digital em cidades de média dimensão: o caso de Amarante*, pp. 46-47.

¹¹⁹ Cfr. OURO, Marisa - *There Must Be Fifty Ways to Tax a Digital Nomad: Does Taxation Constrain the Geographical Freedom of the Digital Nomad?* p.15.

benefícios fiscais cada vez mais longos e insustentáveis, instaurando assim uma verdadeira “guerra fiscal” entre os países de acolhimento.

6 – REGIME FISCAL DOS NÔMADES DIGITAIS POR JURISDIÇÃO

Nesta seção, examina-se comparativamente os critérios de residência fiscal nos EUA, Brasil, Reino Unido e alguns países europeus, e as implicações para a tributação da renda de nômades digitais.

Em cada jurisdição, considera-se tanto a situação de estrangeiros/Nômades Digitais que permanecem no país (ou seja, quando o país é o “host” ou anfitrião) quanto a de nacionais que se tornam nômades no exterior (quando o país é o de origem do indivíduo). Essa dualidade é importante, imagine um brasileiro que adota vida de Nômade fora do Brasil, enfrenta questões diferentes de um estrangeiro que utiliza o Brasil como base temporária, e assim por diante.

6.1 - Estados Unidos

Critério de residência fiscal dos Estados Unidos possuem uma das abordagens mais abrangentes em termos de sujeição tributária de pessoas físicas. Há duas bases principais para a tributação como residente nos EUA: a cidadania ou posse de visto de residência permanente ou *green card* e o chamado “teste de presença substancial” ou *substantial presence test*.

Os EUA são notórios por adotarem a tributação baseada na cidadania, onde qualquer cidadão americano, mesmo que viva permanentemente no exterior, permanece contribuinte fiscal dos EUA, característica que apenas a Eritreia compartilha em termos similares, da mesma forma, estrangeiros que obtiveram o *green card* (residência permanente) são tratados como residentes para fins fiscais, independentemente do local onde efetivamente vivem.

Os Estrangeiros sem *green card* podem ainda ser considerados *resident aliens* se cumprirem o critério quantitativo de dias nos EUA, o *substantial presence test* estipula que a pessoa deve ter estado fisicamente nos EUA por pelo menos 183 dias durante um determinado período de referência, o ano corrente somado a frações de dias dos dois anos anteriores, conforme fórmula legal.

Simplificadamente, se alguém passar 183 dias ou mais em solo americano num ano, será residente para esse ano, também pode ser residente com menos dias no ano corrente se a

soma ponderada com anos anteriores atingir 183 (v.g 120 dias em cada dos 3 anos consecutivos, *et cetera*).

Existem exceções, como presenças temporárias de estudantes, diplomatas ou pessoas que provem ter uma *closer connection* com outro país mesmo com presença ligeiramente superior.

Uma vez qualificado como residente fiscal nos EUA, o indivíduo é tributado pelo imposto de rendimento sobre sua renda mundial, ou seja, todos os rendimentos auferidos, sejam de fontes nos EUA ou no exterior.

Isso significa que, por exemplo, um cidadão norte-americano ou residente permanente que atue como nômade digital na Ásia ou Europa deve reportar ao fisco americano tanto rendas de trabalho prestado remotamente a clientes estrangeiros quanto rendimentos de investimentos em qualquer país.

Os cidadãos americanos são um caso à parte no mundo dos nômades digitais, pois não podem escapar da obrigatoriedade de prestar contas ao fisco dos EUA, mesmo se romperem todos os vínculos residenciais com o país. Os cidadãos e portadores de *green card* são obrigados a declarar e pagar impostos nos EUA independentemente de onde vivam e trabalhem, salvo se renunciarem à cidadania ou residência permanente¹²⁰.

Dessa forma, um norte-americano que se torne Nômade Digital que resolva viajar pela Europa enquanto trabalha remotamente, permanece sujeito ao imposto de renda dos EUA sobre seus ganhos. A legislação americana, entretanto, oferece mecanismos de alívio para evitar bitributação ou reduzir a carga de quem vive e paga impostos no exterior. Os dois principais são:

Foreign Earned Income Exclusion (FEIE): Trata-se de uma exclusão de renda auferida no exterior, aplicável a cidadãos ou residentes fiscais dos EUA que morem fora do país. Em 2024 o limite de exclusão chegou a US\$126.500. Para qualificar-se, o contribuinte deve atender a um dos dois testes: o teste de presença física e permanecer fora dos EUA pelo menos 330 dias em um período de 12 meses consecutivos ou o teste de residência no estrangeiro sendo considerado residente de outro país por um ano fiscal completo.

Foreign Tax Credit (FTC) voltado para rendas não cobertas pela FEIE, ou quando o contribuinte opta por não a usar, há a possibilidade de crédito por impostos estrangeiros pagos.

¹²⁰ Cfr. NOMAD GATE - *The Ultimate Tax Guide for American Nomads & Expats*. Disponível em: <https://nomadgate.com/us-tax-guide/#:~:text=Do%20you%20need%20to%20file,US%20taxes%20while%20living%20abroad.>

Por exemplo, se um cidadão americano residindo em Portugal paga imposto de renda em Portugal sobre determinado rendimento, ele pode abater esse valor até o limite do imposto americano equivalente, evitando pagar em duplicidade.

Em muitos casos, nômades digitais americanos conseguem zerar ou minimizar o imposto federal dos EUA combinando a exclusão de renda pelo FEIE e créditos por tributos pagos nos países onde estão temporariamente. Ainda assim, eles devem apresentar a declaração anual e cumprir obrigações acessórias como reportar contas bancárias estrangeiras FBAR ou ativos FATCA, se atingirem os requisitos.

A única forma de um cidadão americano cessar completamente obrigações tributárias nos EUA é a expatriação formal por meio da renúncia da cidadania ou do *green card* de longa duração, medida drástica que pode inclusive acarretar um imposto de saída ou *exit tax* em certos casos.

Diferentemente de alguns países europeus, os Estados Unidos não possuem, até o momento, um DNV específico nem um regime fiscal especial voltado a atraí-los. Pelo contrário, em matéria migratória os EUA mantêm regras restritas de visto de trabalho, para um estrangeiro trabalhar legalmente para uma empresa estrangeira enquanto reside temporariamente nos EUA, não há um visto simples, geralmente recorre-se ao visto de turista de negócios com muitas limitações, já que formalmente não se pode trabalhar no mercado doméstico.

Portanto, os nômades digitais tendem a não escolher os EUA como base temporária devido a essas restrições de visto e devido à tributação potencialmente alta se ultrapassarem os limites de permanência.

Para estrangeiros que ainda assim permaneçam curtos períodos nos EUA enquanto trabalham remotamente, trabalhando alguns meses em *coworking* nos EUA, mas empregados por empresa estrangeira, a regra dos 183 dias é crucial, ficando menos que isso, e não tendo *green card*, em geral permanecem não residentes e pagarão imposto nos EUA apenas sobre rendas vinculadas aos EUA, o que costuma ser nenhuma se todo o rendimento vier de empregador/cliente estrangeiro e sem fonte nos EUA.

Ademais, muitos tratados de bitributação firmados pelos EUA contêm cláusulas que isentam rendimentos de trabalho de curto prazo no país, se certos critérios forem atendidos.

Em síntese, no caso americano há um paradoxo, para seus nacionais a legislação é onipresente, pois os cidadãos/nômades continuam no radar do imposto sobre rendimento IRS globalmente. Enquanto para estrangeiros Nômades Digitais nos EUA, não há incentivo fiscal especial nem isenção, ao contrário, se ultrapassarem os critérios de residência podem ser apanhados pela tributação integral.

6.2 – Brasil

O Brasil adota critérios legais claros para determinar quando um indivíduo é residente fiscal no país. Esses critérios estão definidos, entre outros diplomas, na Instrução Normativa RFB nº 208/2002 e no Regulamento do Imposto de Renda.

Em linhas gerais, enquadram-se como residentes fiscais no Brasil os brasileiros ou estrangeiros com visto permanente de residência, em ambos os casos passam a ser residentes desde a chegada.

Por sua vez, sendo Estrangeiros com visto temporário (v.g. para trabalho, estudos, ou outras finalidades que permitam permanência prolongada) tornam-se residentes fiscais após completar certo período.

O ordenamento jurídico interno estabelece que o indivíduo com visto temporário será considerado residente a partir do momento em que ultrapassar 184 dias, consecutivos ou não, em um intervalo de 12 meses¹²¹.

Em outras palavras, 183 dias é o limite, ao completar o 184º dia de estada no Brasil dentro de um período de 12 meses, o estrangeiro passa a ser residente fiscal brasileiro desde aquela data.

Adicionalmente, brasileiros que saem do país podem manter a residência fiscal até determinado momento, a menos que tomem providências. O contribuinte nacional que se torne Nômade Digital no exterior deve comunicar à Receita Federal sua saída definitiva do país.

Se o fizer por meio da comunicação de saída definitiva e posterior declaração de saída, ele deixará de ser residente a partir da data da saída ou do fim do ano-calendário, conforme as regras. Caso contrário, se não comunicar, a legislação presume que ele permaneceu residente até 31 de dezembro do ano da partida, o que pode gerar obrigações fiscais mesmo ausente.

Em síntese, para um nômade digital, permanecer menos de 183 dias por ano no Brasil tende a qualificá-lo como não residente, ao passo que estadas superiores a esse período o tornam residente fiscal com todas as implicações daí decorrentes. Esse critério temporal se assemelha ao padrão internacional do “teste de 183 dias”, mas com a especificidade de contar em qualquer período móvel de 12 meses, não apenas ano civil.

Como o Brasil adota o princípio da universalidade da tributação da renda para seus residentes fiscais, e o princípio da fonte para os não residentes, portanto o residente fiscal no

¹²¹ Cfr. EXPERTS FOR EXPATS - *Taxation of Digital Nomads in Brazil*. Disponível em: <https://www.expertsforexpats.com/advice/tax/taxation-of-digital-nomads-in-brazil#:~:text=Normative%20Instruction%20No,they%20comply%20with%20this%20requirement>.

Brasil está sujeito ao imposto de renda sobre todos os seus rendimentos, independentemente da origem. Isso inclui, por exemplo, salários, remuneração por prestação de serviços, lucros, aluguéis, *et cetera*, tanto os obtidos no Brasil quanto no exterior.

Portanto, se um nômade digital estrangeiro se qualifica como residente no Brasil por exceder 183 dias, ele deverá declarar os rendimentos que recebe de fontes estrangeiras e possivelmente pagar imposto sobre eles para o Brasil.

Para os não residentes a legislação brasileira determina geralmente a incidência na fonte, a título definitivo, com alíquotas específicas. No contexto de nômades digitais, um estrangeiro que passe pouco tempo no Brasil e não atinja a residência fiscal, mas preste serviços remotamente a um contratante brasileiro, teria o pagamento desse serviço sujeito a imposto de rendimento retido na fonte a taxa de 25%.

Já se ele presta serviços para clientes estrangeiros enquanto está no Brasil como não residente, não haverá tributação aqui, pois a fonte de pagamento está fora. Por outro lado, um brasileiro que perdeu a residência fiscal por sair definitivamente, ao receber, por exemplo, aluguel de um imóvel que deixou no Brasil, terá esse rendimento tributado na fonte como não residente.

O Brasil recentemente implementou um visto especial para nômades digitais, ciente do crescimento dessa tendência, Através da Resolução Normativa nº 45/2021 do Conselho Nacional de Imigração e a Portaria MJSP nº 428/2022, que estabelece as regras para concessão de visto temporário e autorização de residência para imigrante que atue como nômade digital¹²².

Esse visto, de até 1 ano, prorrogável por igual período, permite ao estrangeiro residir no Brasil trabalhando remotamente para empregador estrangeiro ou por conta própria no exterior. Exige-se comprovação da condição de trabalhador remoto, contrato com empresa estrangeira ou atividade exterior, e renda mensal mínima de aproximadamente US\$1.500 ou disponibilidade de US\$18.000 em bancos.

Contudo, importa salientar que esse visto não vem acompanhado de nenhum benefício ou isenção fiscal especial, o nômade digital que utilize esse mecanismo não é automaticamente isento de imposto de renda no Brasil, ele estará sujeito às mesmas regras de residência acima mencionadas

No sentido inverso, um brasileiro que se torne nômade digital fora do país deve formalizar sua saída para não ser tributado como residente. Caso não faça a saída, a Receita

¹²² Cfr. GRANTHORNTON - *Nômades digitais - os desafios tributários da mobilidade global*. Disponível em: <https://www.grantthornton.com.br/insights/artigos-e-publicacoes/nomades-digitais---os-desafios-tributarios-da-mobilidade-global/#:~:text=O%20n%C3%B4made%20digital%20no%20Brasil>

presume residência até 31 de dezembro e ainda poderia considerá-lo residente no ano seguinte se não completar 12 meses fora. Logo, do ponto de vista de planejamento e segurança jurídica, um profissional brasileiro aderindo ao nomadismo digital deve atentar para esse procedimento, sob pena de ficar numa situação ambígua ou de descumprimento fiscal.

Em suma, o Brasil aplica aos nômades digitais as regras gerais de residência e tributação, sem privilégios específicos. O país mostra interesse em atrair esses profissionais via facilitação de visto, mas do ponto de vista fiscal mantém a igualdade de tratamento em relação aos demais contribuintes. Isso pode tornar o Brasil menos atraente, em comparação com países que oferecem isenção temporária, mas assegura a aplicação dos princípios de universalidade e isonomia tributária no plano interno.

6.3 - Reino Unido

O Reino Unido utiliza um conjunto detalhado de regras conhecido como *Statutory Residence Test* (SRT) para determinar a residência fiscal de indivíduos. O SRT codificou critérios objetivos que antes estavam dispersos na *common law* em orientações, dando mais previsibilidade.

Em síntese¹²³, o SRT combina testes “automáticos” de residência ou não residência com um teste de laços ou *ties*, em função do tempo passado no país. De forma simplificada qualquer pessoa que passe 183 dias ou mais no Reino Unido durante o ano fiscal (6 de abril a 5 de abril do ano seguinte) será automaticamente considerada residente fiscal naquele ano, sendo um critério absoluto de dias.

Há também condições de residência automática se a pessoa tem casa própria no Reino Unido disponível por pelo menos 91 dias e a utiliza por 30 dias, combinadas a pouca presença no exterior, ou se trabalhou em tempo integral no Reino Unido por 365 dias.

Inversamente, será automaticamente não residente se ficou menos de 16 dias no Reino Unido (não residentes do ano anterior) ou menos de 46 dias (se não residente nos últimos 3 anos), ou se trabalhou em tempo integral no exterior e ficou menos de 91 dias no Reino Unido (e no máximo 30 dias de trabalho no Reino Unido).

¹²³ Cfr. T.R.PUPPIO - *Tributação para Nômades Digitais na Inglaterra: O Que Você Precisa Saber*. Disponível em: <https://www.trpuppiaoadvocacia.com.br/post/tributa%C3%A7%C3%A3o-para-n%C3%B4mades-digitais-na-inglaterra-o-que-voc%C3%AA-precisa-saber>.

Nos casos intermediários, aplica-se o teste dos “laços significativos” ou *sufficient ties test*, onde se examina os laços da pessoa com o Reino Unido (v.g. ter família próxima no UK, alojamento disponível, emprego regular, presença frequente nos anos recentes, *et cetera*) e cruza-se com o número de dias de presença naquele ano.

Quanto mais laços, menos dias são necessários para caracterizar residência. Por exemplo, alguém com 3 laços e 90 dias no UK pode ser residente, ao passo que com menos laços talvez precise de mais dias.

A importância do SRT para nômades digitais é que ele determina com precisão quantos dias um indivíduo móvel pode passar no Reino Unido sem disparar a residência fiscal. Passar mais de 183 dias quase certamente fará do nômade um residente fiscal britânico. Mas mesmo abaixo disso, se houver laços (como casa ou família), a residência pode surgir.

Em contrapartida, sem laços significativos, é possível passar até 182 dias no país e ainda ser considerado não residente, o que é relativamente flexível.

O Reino Unido tributa seus residentes fiscais sobre a renda mundial, similarmente aos outros países analisados, e tributa não residentes apenas sobre renda de fonte britânica. As taxas do imposto de rendimento britânico são progressivas, chegando a 40% ou 45% para faixas mais altas, aplicáveis aos residentes sobre sua renda total.

Não residentes pagam imposto somente em rendas obtidas dentro do Reino Unido, por exemplo: salários pagos por um emprego no Reino Unido, rendimentos de propriedade imobiliária no país, *et cetera*.

Para um nômade digital estrangeiro que considere ficar um período no Reino Unido, isso significa que ele deve evitar se tornar residente pelo SRT, assim será tributado apenas sobre renda que tiver fonte no Reino Unido, e se não auferir nenhuma porque trabalha remotamente para clientes estrangeiros, poderá não ter imposto a pagar no UK.

Entretanto, se vir a ser considerado residente fiscal, irá ser tributado sobre sua renda global, incluindo aquela proveniente de trabalho remoto prestado a clientes de fora ou salário de empregador estrangeiro, enquanto ele estiver no UK.

O Reino Unido possui uma peculiaridade importante. Seu conceito de domicílio e o regime da “base da remessa” ou *remittance basis*. Tradicionalmente, indivíduos residentes no UK, mas que não tenham o UK como seu domicílio permanente (v.g. estrangeiros que estão temporariamente no país), podem optar por um regime em que só pagam imposto sobre a renda de fonte estrangeira se e quando os valores forem remetidos para o Reino Unido.

Sob esse regime, um nômade digital que se torne residente fiscal britânico, mas seja considerado não domiciliado no UK, geralmente porque seu domicílio de origem é outro país,

poderia manter seus rendimentos obtidos no exterior fora do Reino Unido e não tributá-los localmente, desde que não os traga para contas britânicas.

O Reino Unido dará isenção total de tributação sobre rendas e ganhos estrangeiros apenas nos primeiros 4 anos de residência fiscal para novos residentes, que não tenham sido residentes no UK nos 10 anos anteriores, ou seja, um Nômade Digital estrangeiro que se mude para o UK poderá, por até quatro anos, manter sua renda externa isenta, mas após 4 anos passará a tributar normalmente sua renda mundial, sem a opção de continuar indefinidamente apenas na base da remessa.

Com isso, o Reino Unido alinha-se a uma prática de incentivo temporário similar em duração a regimes de outros países e elimina a figura controversa do residente não domiciliado de longo prazo.

Para fins deste estudo, consideraremos tanto o regime vigente até 2024 quanto essa reformulação, pois ambas impactam a análise comparativa. Historicamente o UK foi muito atrativo fiscalmente a Nômades Digitais com maiores capacidades econômicas, podendo ficar anos pagando pouco imposto sobre renda externa, mas daqui em diante oferece apenas um período de graça de 4 anos.

Na prática, para muitos nômades digitais que tipicamente não ficam mais que alguns anos em um local, quatro anos isentos podem ser mais que suficientes. Quanto ao fim da *remittance basis* afeta mais quem queria se estabelecer indefinidamente sem tributar renda offshore.

O Reino Unido não implementou um “visto de nômade digital”, possivelmente por já dispor de um ambiente relativamente aberto a visitantes de curto prazo e por ter outras vias de imigração de trabalho. Assim, um nômade digital não europeu que queira ficar no UK enfrenta a barreira de visto, não pode trabalhar para empresa britânica sem visto de trabalho, porém muitos entram com turistas para trabalhar remotamente para o estrangeiro, criando uma zona cinzenta legal.

Do ponto de vista fiscal, o planejamento revolve em torno do SRT e do domicílio. Por exemplo, um profissional de TI que passe metade do ano no Reino Unido, digamos entre 5 a 6 meses, e o restante viajando, sem outros laços fortes no UK, pode conseguir ser tratado como não residente, pois embora se aproxime de 183 dias, se conseguir ficar pouco abaixo e sem laços significativos, permanece não residente.

Nesse caso, pagaria imposto apenas sobre eventuais rendas locais e poderia não ter nenhuma. Alternativamente, se acabar residente, poderia aproveitar o *remittance basis* nos primeiros anos, supondo que esse Nômade Digital seja um europeu ou outro não domiciliado,

ele poderia não remeter seus rendimentos externos para contas britânicas e assim não seria tributado sobre eles no UK.

Poderia, por exemplo, receber em contas no exterior e gastar com cartão internacional, mantendo-se dentro das regras. Após vários anos, se quisesse continuar, teria as novas regras (4 anos isentos apenas) e a partir do quinto ano passaria a pagar imposto global.

Inversamente, um cidadão britânico ou residente de longa data que decida adotar o nomadismo digital precisa avaliar em que ponto deixará de ser residente fiscal do Reino Unido. Aplicando o SRT, geralmente a pessoa terá de reduzir substancialmente sua permanência no país e possivelmente romper laços, como vender imóvel ou levar a família junto, para ser considerada não residente.

Uma vez não residente, o britânico passará a ser tributado apenas de forma limitada no UK, como por exemplo poderá ainda pagar o imposto de rendimento na fonte britânica remanescente, como aluguel de casa que ficou, ou eventuais ganhos imobiliários.

Em conclusão, o Reino Unido proporciona um ambiente relativamente previsível para nômades digitais em matéria tributária, graças a critérios claros de residência fiscal. Até 2024, oferecia também um generoso regime de remessa para não domiciliados; a partir de 2025, converte isso em isenção temporária de 4 anos para renda estrangeira, o que ainda assim configura um incentivo significativo de curto prazo.

Um Nômade Digital bem informado pode ajustar sua permanência e status no Reino Unido para otimizar suas obrigações fiscais, contanto que cumpra as normas do SRT e caso seja aplicável, aproveite o regime transitório de isenção.

6.4 - Alemanha

A Alemanha, até o momento, não possui um visto de Nômade Digital dedicado nem regimes fiscais especiais para atrair ativamente esses trabalhadores. Ainda assim, merece menção pelo peso econômico e porque muitos nômades digitais eventualmente transitam por lá, especialmente cidadãos de países ricos que têm direito a 90 dias de permanência sem visto no espaço Schengen, incluindo Alemanha.

Do ponto de vista migratório, um Nômade Digital não europeu pode permanecer até 90 dias como turista na Alemanha, mas formalmente não deveria trabalhar durante esse período, mesmo remotamente, pois o visto de turismo não contempla atividade laboral, embora na prática seja difícil fiscalizar trabalho remoto.

Se desejar ficar mais tempo, não há um DNV, logo uma opção seria o visto de *freelancer* ou *Freiberufler*, se conseguir registrar atividade autônoma com clientes, geralmente requer mostrar contratos com clientes alemães, o que foge ao perfil de nômade digital puro ou algum tipo de visto de *long stay* geral (v.g. estudo, idiomas, et cetera).

Assim, a Alemanha acaba não sendo competitiva para nômades digitais não europeus em termos legais, levando-os a ficar apenas períodos curtos. No âmbito tributário, a Alemanha possui regras de residência fiscal semelhantes às já descritas, com a pessoa permanecendo mais de 183 dias ou laços fortes será considerada residente com tributação global.

Não há isenção especial se alguém vier com objetivo de trabalho remoto. Portanto, um Nômade Digital que porventura passasse mais de seis meses na Alemanha poderia se ver sujeito ao imposto de rendimento alemão progressivo, o qual pode chegar a 45% nas faixas superiores.

A Alemanha tributa residentes sobre renda mundial, então todos os ganhos do nômade seriam alcançados, com possibilidade de crédito se já tributados em outro país, via acordos de bitributação que a Alemanha possui com dezenas de nações.

Por outro lado, se o nômade ficar menos de 183 dias e não tiver empregador alemão, possivelmente não terá obrigação de pagar impostos na Alemanha devido à proteção dos tratados, a maioria das CDTs da Alemanha isenta rendimentos de trabalho se estadia curta e pago por entidade estrangeira.

Assim, muitos nômades usam a Alemanha somente como base transitória. O *Berlin visa run*, permite ficar 3 meses em Berlim e sair, por isso se tornou comum no circuito nômade, sem formalizar nada, exatamente para não criar implicações fiscais nem infringir prazos.

Fiscalmente, por ter alta tributação e não oferecer exceções, não figura entre os países favoráveis para nômades, mas como parte do espaço Schengen acaba recebendo muitos de passagem, talvez com a pressão competitiva a Alemanha avalie no futuro alguma medida, porém isso esbarra numa política fiscal tradicionalmente rígida e pouco inclinada a conceder privilégios a curto prazo.

6.5 - França

A França também não criou visto especial para Nômades Digitais, tampouco disposições tributárias específicas. Similar à Alemanha, a França permite entrada de turistas por 90 dias e possui vistos de trabalho e talentos para estrangeiros qualificados, mas todos exigem geralmente uma razão local (v.g. contrato com empresa francesa, investimento, pesquisa acadêmica, et cetera).

Para um nômade digital clássico, empregado de empresa estrangeira trabalhando remotamente, não há uma categoria clara, alguns optam pelos vistos de *long séjour temporaire*, que permite até um ano sem direito a trabalho local remunerado, mas trabalhar remotamente nessa condição cai numa zona cinzenta.

Fiscalmente, a França impõe imposto de renda progressivo pesado aos residentes, com taxas de até 45% mais sobretaxa de altos rendimentos.

Caso um Nômade Digital se torne residente fiscal na França, o que ocorreria se for permanecer por mais de 183 dias ou se for seu centro de vida, terá que declarar seus rendimentos globais e possivelmente pagar impostos elevados. Se ficar menos tempo, não pagará nada, mas pode seguir pagando em seu país de origem.

Dessa forma, a França não desponta como destino amigável aos nômades digitais do ponto de vista tributário, muitos até evitam passar muito tempo para não atrair a residência fiscal indesejada. Ao mesmo tempo, cidades como Paris e a Riviera Francesa atraem Nômades Digitais de alta renda por estilo de vida, mas estes usualmente mantêm seu domicílio fiscal em outro local.

6.6 - Espanha

A Espanha implementou sua própria versão do visto de nômade digital, no bojo da chamada *Ley de Startups*. O visto de nômada digital espanhol permite a não europeus residir e trabalhar remotamente da Espanha por 1 ano, renovável até 5 anos no total, desde que atendam critérios como: renda mensal mínima de aproximadamente de 200% do salário mínimo espanhol ou cerca de €2.520, além da contratação de seguro de saúde privado e comprovação de vínculo laboral remoto (v.g emprego ou contratos freelance com empresas estrangeiras).

Um dos grandes atrativos oferecidos pela Espanha é a possibilidade de optar por um regime fiscal especial durante a estadia, para mitigar a carga tributária normalmente alta do país. Especificamente, os nômades digitais com visto podem requerer a aplicação da chamada Lei Beckham (regime especial para trabalhadores estrangeiros), que efetivamente os trata como não residentes para fins de imposto de renda, mesmo que passem mais de 183 dias em território espanhol.

As condições para aderir a esse regime incluem não ter sido residente fiscal na Espanha nos últimos 5 anos e ter se mudado por motivos profissionais. Uma vez aprovado, o beneficiário do regime especial sofre tributação fixa de 24% sobre rendimentos do trabalho de até €600.000 anuais, acima desse montante 48%.

Além disso, fica isento de obrigações como declarar bens no exterior e de pagar imposto sobre o Patrimônio, alívios significativos considerando a carga normal.

Em suma, o nômade paga imposto como um não residente, de forma flat, em vez das alíquotas progressivas que para renda elevada chegariam a quase 50%. Caso o nômade digital não opte ou não se qualifique para o regime Beckham, na hipótese de já ter sido residente recente ou se preferir não abrir mão de deduções que o regime especial não permite, ele então seria tributado pelas regras ordinárias.

Nesse caso, passando de 183 dias, torna-se residente fiscal espanhol e deve declarar todos os seus ganhos. O imposto de rendimento espanhol é notoriamente pesado em faixas de renda mais altas, podendo ultrapassar 45%, variando conforme a Comunidade Autônoma.

Assim, a maioria dos Nômades Digitais elegíveis tende a usar o regime especial para limitar a tributação a 24%. Contudo, nem todos os tipos de renda caem nesse regime de 24%, ele se aplica principalmente a rendimentos do trabalho e algumas rendas empresariais, já as rendas passivas (v.g. dividendos, juros) podem ter tratamento distinto.

A Espanha conta com extensa rede de CDT com mais de 90 tratados. Isso é relevante para os Nômades Digitais sobretudo se optarem pela tributação ordinária ou tiverem rendas no exterior que não sejam salário. A legislação espanhola também prevê crédito unilateral caso não haja tratado, evitando bitributação econômica. Entretanto, para rendimentos do trabalho, durante a vigência do regime Beckham, não se aplica crédito, pois a premissa é que a renda está sendo tributada somente na Espanha a 24%. O regime Beckham estendido a Nômades Digitais é apontado como um diferencial, pois reduz a tributação e obrigações acessórias drasticamente em comparação ao regime normal.

6.7 - Itália

A Itália detém um *visto para nômades digitais*, antes disso, muitos trabalhadores remotos estrangeiros utilizavam vias alternativas, como vistos de trabalho autônomo ou de investidor para morar na Itália. Porém agora existe uma categoria específica que permite residência de 1 ano, renovável, para quem trabalha remotamente para empresa estrangeira.

Os requisitos incluem renda anual relativamente alta, cerca de €32.400, mais seguro saúde e comprovantes de acomodação. Este visto torna possível ao Nômade Digital residir legalmente na Itália com sua família sem necessidade de contrato local.

No aspecto tributário, a Itália não criou um regime fiscal exclusivo para portadores do visto de Nômade Digital, ao invés disso, conta com regimes preexistentes que podem favorecer esses indivíduos caso decidam permanecer no país.

Em particular, destaca-se o regime dos trabalhadores repatriados ou *Lavoratori Impatriati*. Esse regime aplica-se a cidadãos italianos ou estrangeiros com alta qualificação que transferem a residência para a Itália depois de pelo menos 2 anos no exterior, passando a tributar somente 30% do rendimento do trabalho ou 10% se a residência for nas regiões do Sul, por 5 anos, prorrogáveis por mais 5 anos em certas condições.

Ou seja, há uma isenção de 70% ou 90% da renda do trabalho durante o período, tributando apenas uma fração do salário. Um Nômade Digital que atenda aos requisitos pode ao fixar residência fiscal na Itália, solicitar esse benefício. Esse incentivo é visto pelo governo italiano como ferramenta para atrair capital humano. Caso o nômade não se enquadre ou não queira aderir ao regime *impatriati*, a tributação italiana ordinária incidirá.

A Itália tributa residentes sobre a renda global a alíquotas progressivas, 23% a 43% na faixa nacional, mais sobretaxas regionais e municipais. Entretanto, para trabalhadores autônomos existe uma opção interessante: a *flat tax* para novos autônomos, que permite a pequenos empreendedores pagar imposto reduzido de 5% nos primeiros 5 anos, depois 15%, até certo limite de faturamento.

Alguns nômades digitais que atuam como freelancers podem abrir um registro de autônomo e optar por esse regime simplificado, se cumprirem os critérios, pagando assim apenas 5% sobre seus lucros nos primeiros anos. Além disso, mesmo sem regimes especiais, a Itália tem acordos de bitributação que evitam duplicidade de impostos caso o nômade ainda tenha rendas ou residência concorrente em outro país.

Um aspecto peculiar é que o visto de nômade digital não conduz automaticamente à residência fiscal imediata. Na hipótese de a pessoa chegar ao meio do ano e não cumprir 183 dias, somente no ano seguinte seria considerada residente.

Durante esse tempo, caso mantenha residência fiscal em outro país, poderia evitar tributação italiana. Porém, a partir do momento em que se qualifica como residente fiscal italiano, todos os rendimentos mundiais passam a ser tributáveis na Itália.

Resumindo, a Itália insere-se no rol de países que aproveitam regimes gerais para atrair nômades, combinando o novo visto com incentivos fiscais já existentes para novos residentes. A vantagem para o Nômade Digital é potencialmente alta, pagar imposto em apenas 30% do salário, ou optar por *flat tax* se autônomo, mas é preciso planejamento, pois uma vez residente,

a pessoa deve gerenciar também obrigações como a contribuição ao sistema previdenciário italiano se for autônomo ou se a estadia se prolongar.

Profissionais têm indicado que a Itália pode se tornar um *hub* interessante, porém a burocracia italiana e o tempo até a regulamentação plena do visto de nômade fizeram com que a adesão inicial fosse tímida.

6.8 – Portugal

Portugal tornou-se um destino especialmente atrativo para nômades digitais, profissionais que exercem suas atividades remotamente, devido ao seu regime fiscal favorável aliado à alta qualidade de vida. Entre os fatores que destacam o país está o visto específico para trabalhadores remotos, conhecido popularmente como "visto para nômades digitais", estabelecido pela legislação migratória portuguesa.

Do ponto de vista fiscal, Portugal adota critérios comuns para determinar a residência fiscal. Conforme estabelecido pelo Código do Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares (IRS), é considerado residente fiscal em Portugal o indivíduo que permaneça em território português por mais de 183 dias, consecutivos ou intercalados, dentro de um período de 12 meses. Além disso, é também considerado residente aquele que, permanecendo menos tempo no país, possua uma habitação permanente em condições que indiquem a intenção de manter e ocupar essa habitação como sua residência habitual.

Especificamente para nômades digitais, Portugal ofereceu, por muitos anos, o regime de Residente Não Habitual (RNH), que permitia condições fiscais especiais por um período de 10 anos. Este regime concedia uma tributação reduzida de 20% sobre rendimentos obtidos em atividades consideradas de alto valor acrescentado exercidas em Portugal e isentava alguns tipos de rendimentos estrangeiros, dependendo da existência de convenções internacionais para evitar a dupla tributação.

Embora o regime RNH esteja em fase de encerramento para novos candidatos, os que já possuem o status continuam a usufruir dos benefícios até o fim do prazo estabelecido. Para novos residentes fiscais, atualmente, aplicam-se as regras gerais do IRS, com tributação progressiva sobre os rendimentos globais, variando entre 14,5% e 48%. No entanto, graças à extensa rede de tratados internacionais de dupla tributação assinados por Portugal, muitos nômades conseguem evitar a tributação dupla sobre rendimentos obtidos no exterior, beneficiando-se assim da segurança jurídica oferecida por esses acordos.

Adicionalmente, vale mencionar que os nômades digitais com visto específico não estão autorizados a desempenhar atividades remuneradas para empresas portuguesas, devendo todo o rendimento derivar de fontes estrangeiras. Essa condição reforça a possibilidade de que, quando não se qualificam como residentes fiscais (ou mesmo que se qualifiquem, mas cumpram determinadas condições previstas nos tratados internacionais), esses indivíduos tenham cargas tributárias reduzidas.

6.9 - Croácia

A Croácia se destacou ao emergir como um dos destinos mais amigáveis fiscalmente para nômades digitais na Europa. O país implementou alterações legislativas abrangentes que incluiu na lei de estrangeiros a definição de “Nômade Digital” e criou um visto/autorização de estadia temporária desses profissionais, ao mesmo tempo em que emendou sua lei do imposto de rendimento tratar especificamente a tributação desses indivíduos.

Com isso, a Croácia não só facilitou a residência legal por até 1 ano para trabalhadores remotos de fora da UE, como também deixou expresso em lei que a renda auferida por eles durante a estadia não seria tributada na Croácia.

Pelo regime croata, um estrangeiro com visto de nômade digital não é considerado residente fiscal croata, mesmo que ultrapasse 183 dias, se sua permanência for amparada por esse visto especial. A isenção de imposto sobre rendimentos do trabalho dependente ou independente realizados de forma remota para empregador/cliente estrangeiro.

Importante salientar que a isenção se aplica independentemente de o nômade ser formalmente residente fiscal ou não pela definição interna. Ou seja, mesmo que pelas regras gerais de permanência ele pudesse ser visto como residente, a lei determina que, dentro do período autorizado como nômade digital, a renda associada a essa condição não será tributada.

Em outras palavras, a Croácia desliga a tributação do rendimento do trabalho remoto estrangeira para portadores do visto de nômade. Contudo, essa isenção tem contornos específicos, pois abrange somente a renda vinculada à atividade remota que qualificou o indivíduo como nômade digital.

Se o nômade obtiver outras rendas enquanto estiver no país, esses rendimentos não gozam de isenção e seguem a tributação normal. Um benefício adicional na Croácia foi que a condição de Nômade Digital permite importar equipamentos de trabalho sem taxas alfandegárias e facilita algumas inscrições. Tais medidas integradas visavam proclamar a Croácia como *promised land tax-free* para nômades.

Do ponto de vista de acordos internacionais, a Croácia é signatária de convenções contra dupla tributação, mas dado que ela própria não tributa o nômade, o principal cuidado recai sobre o país de origem do profissional. Este sim pode continuar a querer tributar sua renda mundial.

Em conclusão, a Croácia adotou possivelmente o regime fiscal mais vantajoso da UE para nômades digitais, com isenção total de IR por até 1 ano sobre o trabalho remoto estrangeiro.

7 – PROPOSTAS PARA ADEQUAR A TRIBUTAÇÃO AOS NÔMADES DIGITAIS

Diante dos desafios mapeados, diversas propostas têm emergido, tanto na doutrina quanto em organismos internacionais, para reformular a tributação dos rendimentos do trabalho no contexto dos nômades digitais. Essas propostas buscam equilibrar objetivos às vezes conflitantes como: fechar brechas de não tributação e prevenir a erosão da base tributária, sem, contudo, inviabilizar a mobilidade do trabalho ou impor ônus excessivo à circulação de talentos.

Apresentaremos a seguir as principais linhas de solução aventadas, incluindo aquelas em discussão na OCDE e em outros fóruns, bem como medidas legislativas já adotadas ou sugeridas em alguns países.

Em síntese, podemos elencar 11 propostas desenvolvidas ao longo desta investigação, designadamente: Alocação da Competência Proporcional no Tempo; Competência no Estado da Fonte com *Pop Up Tax*; Residência Fiscal Eletrônica; Residência Fiscal Garantida; Teste de Residência Fiscal Qualificada; Presença Econômica Significativa; Tributação na Origem; Tributação Cumulativa; Atualização e Ampliação dos Instrumentos Tradicionais; Passaporte Tributário Internacional; Tributação por Geolocalização.

7.1 – Alocação da Competência Proporcional no Tempo

Uma das proposições mais radicais consiste em repensar o próprio paradigma de tributação do trabalho internacional, que hoje privilegia o princípio da residência com exceções de fonte restritas. Uma maior atribuição ao Estado da fonte poderia garantir que os rendimentos gerados por trabalho em seu território não escapem totalmente à tributação local, bem como o local da fonte dificulta a manipulação do critério de alocação da competência¹²⁴.

¹²⁴ Ponderando tal afirmação Cfr. PEREIRA, Paula Rosado - *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, p. 88 : “O que, atualmente, é extremamente contestável, se se tornar em linha de conta a

Em outras palavras, questiona-se se a regra dos 183 dias ainda faz sentido. Uma ideia seria reduzir significativamente esse limite (por exemplo, para 60 dias) ou eliminá-lo, permitindo que qualquer exercício de emprego em dado país, ainda que temporário, desse direito a tributação proporcional por aquele país.

Essa abordagem aumenta a abrangência da tributação na fonte e mitigaria casos de “múltiplas residência fiscais”. Portanto, o nômade que passou alguns meses em 3 países pagaria imposto em cada um proporcionalmente ao tempo de trabalho ali desempenhado.

Esse “critério de proporcionalidade temporal” é factível se adotado de forma coordenada, uma vez que seria fundamental o compartilhamento de informações a respeito do período de estadia de cada trabalhador remoto em cada Estado visitado. Apenas assim seria possível atribuir a cada jurisdição o seu percentual cabível na tributação dos rendimentos auferidos.

Haveria o compartilhamento da tributação do rendimento do Nômade Digital de acordo com o tempo passado em cada jurisdição, o que poderíamos denominar de “alocação da competência proporcional no tempo”.

Na prática, algo semelhante ocorre quando um trabalhador migra no meio do ano, já que neste caso ele pode ser tributado proporcionalmente em dois países, mas referente a períodos distintos.

Por exemplo, se um trabalhador ficou 4 meses no país A, 4 meses no B e 4 no C, cada país tributaria 1/3 do rendimento anual. Isso exigiria mecanismos de troca de informação sobre os rendimentos totais e presença, bem como uniformização de bases de cálculo para evitar que cada país tribute o todo.

Contudo, ela também traria ônus administrativos consideráveis, tanto para contribuintes, quanto para fiscos. Tais como: obrigações de registro de entrada no território, declaração para estadias breves, créditos proporcionais simplificados a fim de evitar a dupla tributação jurídica, *et cetera*.

Aplicar efetivamente isso, porém, requer recursos e dados, nesse sentido alguns países já utilizam dados de controle de fronteira para monitorar o critério dos 183 dias é possível aprofundar isso em cooperação internacional, talvez por meio de um banco de dados global de mobilidade acessível aos fiscos signatários. Todavia essas medidas sendo mal calibradas,

facilidade de escolha do local da fonte de alguns tipos de rendimento, designadamente, a vários dos rendimentos característicos da economia digital, aos rendimentos relacionados com ativos intangíveis e, ainda, a muitos dos rendimentos derivados de investimentos financeiros”.

poderiam desincentivar a mobilidade em contextos legítimos como as viagens a trabalho de poucas semanas, em face da complexidade fiscal gerada.

Por fim cabe salientar que o fato do Nômade Digital transitar por múltiplas jurisdições em um curto período, poderá tornar inexecutável administrativamente essa cobrança, a menos que também seja estabelecida uma cooperação administrativa, tanto para cobrança administrativa, quando para execução judicial.

7.2 – Competência no Estado da Fonte com *Pop Up Tax*

O Comitê de Peritos em Cooperação Tributária Internacional da ONU discutiu em outubro de 2023 a inclusão de uma cláusula específica para trabalhadores remotos para o MC ONU. A proposta visa acrescentar um artigo 15(4) ao MC ONU, estabelecendo que:

“Não obstante as disposições dos parágrafos 1 e 2, remuneração auferida por um residente de um Estado Contratante relativa a um emprego exercido nesse Estado ou em um terceiro Estado poderá ser tributada no outro Estado Contratante, na medida em que a remuneração seja paga por (ou por conta de) um empregador que seja residente desse outro Estado”¹²⁵.

Em complemento, propôs-se adicionar no Artigo 23 (métodos para evitar dupla tributação) que o Estado do empregador conceda crédito do imposto pago no Estado do empregado, se ocorrer bitributação em virtude dessa regra. O efeito prático dessa disposição seria garantir ao Estado do empregador o direito de tributar os salários pagos a um funcionário que esteja trabalhando remotamente fora, funcionando como uma espécie de “tributação complementar” ou *top-up tax* pelo país de origem da empresa.

Caso uma empresa nos Portuguesa tenha um empregado português trabalhando no Brasil, atualmente segundo o MC OCDE, o Brasil poderia tributar de forma cumulativa (Estado

¹²⁵ Cfr. ONU - *UN Tax Committee’s 27th Session, apud, KPMG - Remote Workers – potential changes to the UN model tax treaty: “Notwithstanding the provisions of paragraphs 1 and 2, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment exercised in that State or in a third State may be taxed in the other Contracting State to the extent that the remuneration is paid by [or on behalf of] an employer who is a resident of that other State”*. Disponível em: <https://kpmg.com/uk/en/insights/tax/tmd-remote-workers-potential-changes-to-the-un-model-tax-treaty.html#:~:text=The%20two%20papers%20consider%20a,4%29%20referred%20to%20above>

da Fonte + Estado da residência) se o período de permanência do trabalhador for superior a 183 dias, senão só Portugal (Estado da residência).

Pela proposta da ONU, Portugal (Estado da residência) poderia tributar independentemente do tempo que o trabalhador passe no Brasil. Porém, se o Brasil vier a tributar, na hipótese de o trabalhador ultrapassar os 183 dias ou em virtude de outro critério fixado no ordenamento fiscal interno, Portugal daria crédito afim de eliminar a dupla tributação. Contudo, caso o Brasil não tribute porque o período de permanência foi menor que 183 dias, Portugal poderia exercer a tributação integral, o que impediria a “ausência de tributação”.

Essa iniciativa da ONU é motivada explicitamente por preocupação com erosão da base tributária do país do empregador devido ao trabalho remoto internacional. Desta forma tem como intuito fechar a brecha pela qual um profissional se muda para fora e nenhum dos países tributa (o país anfitrião por causa do limite de dias, e o país do empregador porque ele não estava lá fisicamente).

A proposta de tributação através do Estado onde o empregador está localizado, preserva a lógica de fonte econômica, já que é o empregador que suporta o custo do trabalhador. Além disso, tem a vantagem de se apoiar na capacidade administrativa da empresa em reter o imposto.

No entanto, essa proposta suscita algumas críticas, a primeira é que vários países não tributam não residentes sobre salários pagos, por empregador doméstico, se o trabalho foi prestado fora, ou seja, seria preciso alterar legislações internas para alinhar à solução aventada.

Outra questão que levanta críticas é o problema de equidade, porquanto o Estado do empregador passa a arrecadar imposto sobre rendimento gerado por trabalho exercido em outro lugar, o que pode ser visto como uma extensão extraterritorial questionável.

Por exemplo, países em desenvolvimento exportam mais mão de obra (fuga de cérebros)¹²⁶, por isso temem que essa regra beneficie países desenvolvidos, onde se localizam normalmente a sede das empresas, curiosamente uma inversão do usual debate, já que o MC ONU tradicionalmente é mais sensível aos países em desenvolvimento¹²⁷.

Todavia, é de se considerar que muitos países em desenvolvimento também sediam empresas que contratam mão de obra remota estrangeira. Em todo o caso, o Artigo 15(4) ainda está em discussão e, se aprovado no Modelo ONU, sua adoção dependerá da negociação de futuros tratados.

¹²⁶ Cfr. SMIRNOVA, Elena; OKHRIMENKO, Igor; et al. - *Review of Best Practices in Self-Employment Taxation, Public Organization Review*, p. 8.

¹²⁷ Cfr. PEREIRA, Paula Rosado - *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*, p. 223.

7.3 – Residência Fiscal Eletrônica

A facilidade da mobilidade global e o trabalho remoto demandam uma adequação das normas tributárias internacionais, considerando novos cenários de deslocamento e trabalho como dos Nômades Digitais. Tudo isso desafia os critérios tradicionais de tributação baseado na residência fiscal sedentária da pessoa singular, deste modo surge a necessidade de acomodar esses novos modelos laborais na esfera fiscal.

Uma alternativa ao conceito de residência fiscal tradicional poderia vir através da criação de uma nova regra de desempate ou *new tie-breaker rule*, a ser inserida nas convenções para evitar a dupla tributação, com o escopo de adotar um novo critério específico para determinar qual a residência fiscal do trabalhador remoto.

O modelo aplicado na Estónia de Residência Fiscal Eletrônica (RFE) aparece como uma saída viável e interessante. A RFE leva em conta o local de abertura das constas bancárias para fixar a residência fiscal da pessoa singular, atribuindo assim a essa jurisdição a competência para tributar o trabalhador remoto.

Considerando que o Nômade Digital quase que obrigatoriamente terá uma conta bancária, bem como a instituição financeira operadora certamente deverá verificar as suas informações através dos tradicionais procedimentos de auto certificação, a identificação da residência fiscal será fidedigna.

Outrossim, as instituições financeiras em virtude do *Common Reporting Standard* (CRS) e do *Foreign Account Tax Compliance Act* (FATCA) devem assegurar que os titulares de contas informem todos os domicílios fiscais e o seu número de identificação fiscal, também no formulário de auto certificação.

Portanto, as instituições financeiras já são obrigadas a identificar os clientes que aparentam ser residentes fiscais fora da jurisdição em que possuem suas contas, além de serem responsáveis por comunicar essas informações à autoridade fiscal local¹²⁸. Ademais, a ausência desses dados resulta na consideração do indivíduo como residente fiscal no exterior.

Uma vez que esses padrões de conformidade multilaterais (CRS e FTCA) já são implementados em mais de 100 jurisdições, podem servir então como um valioso recurso na

¹²⁸ Cfr. STAGE, Barbara; CASI, Elisa; Et al. - *Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance*, p. 19: “This is especially the case now in view of increased third-party reporting, for example, from online platforms as the one mandated under the recently launched 7th amendment to the directive on administrative cooperation (DAC7) with the aim to reduce cross-border tax evasion from the sharing economy”.

identificação não apenas a RFE de um Nômade Digital, mas também a fiscalização do montante quantia e da origem do rendimento do trabalho remoto obtido¹²⁹.

É cediço que os bancos devem manter tais informações sempre atualizadas, segundo as exigências dos órgãos reguladores e em conformidade com a legislação de combate à lavagem de dinheiro, “: Os contratos de abertura de conta firmados pelos clientes estabelecem que o banco deve ser informado acerca de qualquer alteração nos dados cadastrais do cliente, sendo este responsável por apresentar a documentação comprobatória pertinente.

Ademais, a manutenção regular das informações em uma rede internacional e multilateral de dados proporciona um suporte adequado para a atualização do (RFE) do trabalhador em frequente situação de alteração da jurisdição fiscal, além de facilitar a verificação das mudanças e a identificação da nova jurisdição tributária competente, com eficiência alinhada às demandas decorrentes da mobilidade do Nômade Digital.

Desta maneira, a informação habitualmente fornecida pela pessoa singular à instituição financeira para fins de contratação, referente ao Estado que utiliza para a comprovação de residência fiscal em contextos econômicos, também passaria a ser considerada na definição da Residência Fiscal Eletrônica (RFE) desse indivíduo. Isso possibilitaria a sua tributação independentemente da sua mobilidade global. Para viabilizar a implementação da RFE, seria suficiente incluir uma nova regra de desempate com esse cariz nos MCs e CDTs.

Entrementes, apesar de crucial para a luta contra a evasão fiscal e para a proteção da integridade dos sistemas fiscais¹³⁰, a utilização indiscriminada dessas informações para determinar a RFE pode ter consequências perversas, caso sejam trocadas sem quaisquer salvaguardas, como por exemplo a ciência do contribuinte¹³¹.

7.4 – Residência Fiscal Garantida

Outra frente de solução cria um conceito de residência fiscal, buscando torná-lo mais robusto frente às artimanhas do nomadismo. Uma proposta recorrente é estabelecer uma “regra de residência garantida”, em que nenhum indivíduo pode ficar sem residência fiscal.

¹²⁹ Cfr. OCDE - *Automatic Exchange Portal: Apoio em linha para a implementação da troca automática de informações em matéria fiscal.*

¹³⁰ Cfr. OURO, Marisa - *There Must Be Fifty Ways to Tax a Digital Nomad: Does Taxation Constrain the Geographical Freedom of the Digital Nomad?* p.13.

¹³¹ Cfr. ASSIS JUNIOR, Pedro Prazeres - *Notification Right: Na cooperação administrativa para troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia*, p. 21.

A União Europeia poderia acordar que se um cidadão europeu não cumprir os critérios de residência, em nenhum país por determinado período, ele será automaticamente considerado residente no país de sua nacionalidade ou último domicílio provado.

Isso criaria um porto seguro de residência para evitar a já mencionada “apatridia fiscal”. Entretanto, essa medida exigiria acordos internacionais vinculantes, tendo em vista que nenhum Estado pode unilateralmente atribuir ou impor residência fiscal a uma pessoa que não vive mais em seu território.

Países com tributação baseada em cidadania, notadamente os EUA, acabam funcionando justamente como este “porto seguro”, já que um cidadão americano, mesmo que vire nômade, continua sujeito ao imposto dos EUA onde quer que esteja (com direito a excluir até certo limite de renda estrangeira via *Foreign Earned Income Exclusion*, mas acima disso paga)¹³². Essa política dos EUA, embora impopular entre expatriados, garante que a maioria dos americanos Nômades Digitais pague pelo menos algo.

Outros países evitam esse modelo por considerar que tributar não residentes viola princípios de territorialidade e até competitividade, bem como fomentar a renúncia de cidadania. Entretanto, diante do fenômeno dos Nômades Digitais, alguns argumentam que sistemas de tributação por cidadania merecem nova análise. É provável que poucos adotem algo tão drástico, mas poderemos ver versões híbridas, como tributar ex-residentes que não comprovem residência em outra jurisdição.

No âmbito de tratados tributários, um aperfeiçoamento sugerido concerne à cláusula de tie-breaker do Artigo 4(2). Propõe-se incluir um critério adicional para situações em que os critérios tradicionais não resolvem, por exemplo, um critério temporal acumulado: se em um determinado ano fiscal a pessoa não tiver residência definida, considerar-se-á residente do Estado em que passou o maior número de dias naquele ano. Isso pelo menos atribuiria a algum Estado a residência da pessoa.

Outra ideia seria empoderar mais o procedimento amigável (MAP) para decidir residências complexas, talvez com um painel independente caso os Estados não cheguem a acordo.

Nenhuma dessas ideias, porém, lida com o caso de a pessoa não ter nenhum Estado reivindicando sua residência, o denominado o problema da “residência zero”. Assim, medidas

¹³² Cfr. KIRK, Bryan - *Tax Planning for the Modern Digital Nomad: Clients who WFH or retire abroad are still U.S. taxpayers and may benefit from an inter-jurisdictional team of advisers*. Disponível em: <https://www.financialplanningassociation.org/learning/publications/journal/OCT23-tax-planning-modern-digital-nomad-OPEN#:~:text=U,citizens%2C%20the>

internas acabam sendo mais viáveis, países podem apertar seus critérios de forma a capturar os semipresidentes.

Por exemplo, reduzir a exigência temporal (de 183 para, digamos, 120 dias) combinada com avaliação de laços, para declarar residente qualquer um que passe uma porção significativa do ano ali.

O Reino Unido implementou em 2013 um Teste Estatutário de Residência complexo que considera não só dias, mas também fatores de conexão (família, casa disponível, trabalho etc.) de forma gradativa, quer dizer que quanto menos dias, mais fatores precisam para ser residente, e vice-versa.

Esse tipo de abordagem impede que alguém fique exatamente no limbo da residência fiscal. Caso um britânico venha a tentar dividir perfeitamente os dias para ficar abaixo do limite, outros vínculos podem ativá-lo como residente de qualquer forma. Esse refinamento legislativo poderia inspirar outros países. Em epítome, a residência fiscal deve se basear não apenas na contagem mecânica de dias, mas também em uma avaliação holística dos laços do indivíduo.

7.5 – Teste de Residência Fiscal Qualificada

Uma solução adicional é a criação de um dispositivo específica no MC OCDE para o enquadramento dos Nômades Digitais, isso iria permitir a cooperação entre jurisdições e a padronização dos critérios de identificação, especialmente em um cenário de crescente mobilidade digital, fomentando então governação fiscal global¹³³.

Essa disposição viria por meio da adoção de um “Teste de Residência Fiscal Qualificada” (TRFQ)¹³⁴ e poderia ser criada para reconhecer um Nômade Digital e qualificar sua residência fiscal, sendo assim suficiente para garantir a tributação exclusiva na residência apenas para os profissionais aprovados no teste.

O TRFQ para os Nômades Digitais consistiria num conjunto de critérios subjetivos e objetivos que poderiam identificar a jurisdição fiscal predominante da pessoa singular que exerça trabalho remoto, considerando para isso aspectos como: permanência física por curto período¹³⁵, interesses econômicos e laços familiares.

¹³³ Cfr. DOURADO, Ana Paula - *Governança Fiscal Global*, p. 11.

¹³⁴ Cfr. KOSTIĆ, Svetislav V. - *In Search of the Digital Nomad: Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties*, p. 202.

¹³⁵ Cfr. NIESTEN, Hannelore - *Revising the Fiscal and Social Security Landscape of International Teleworkers in the Digital Age*, p. 135

Tal previsão descreveria as principais características para identificação de um Nômade Digital (critério subjetivo), bem como os requisitos para determinação de sua Residência Fiscal (critério objetivo), seguindo o método já utilizado com sucesso para os trabalhadores transfronteiriços e os trabalhadores de navios e aeronaves, consoante o artigo 15, nº 3 do MC OCDE, *in verbis*:

“3. Não obstante as disposições anteriores deste Artigo, a remuneração recebida por um residente de um Estado Contratante em relação a um emprego, como membro do 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 somente no primeiro Estado mencionado”¹³⁶.

Dentre os critérios que poderiam ser utilizados na elaboração do TRFQ temos: a ligação econômica e social com a jurisdição, atividade profissional, investimentos, laços familiares, o local de origem dos rendimentos e a análise de demonstrações contábeis globais do indivíduo, *et cetera*.

Todavia, ao contrário do que ocorre com o TRFQ das empresas, o teste para as pessoas singulares deve ser flexível o suficiente para lidar com as peculiaridades da mobilidade turística, assim como deve ser flexível o suficiente para conseguir identificar os poucos e frágeis vínculos temporários que um Nômade Digital mantém nos países em que permanecem.

7.6 – Presença Econômica Significativa

Mais uma proposta suscitada é a criação de um critério de “presença econômica significativa” aplicado a pessoas singulares. Esse conceito foi discutido sobretudo para empresas digitais, como forma de estabelecer nexos tributários sem presença física.

¹³⁶ Cfr. OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*, article 15, paragraphs 3: “Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect of an employment, as a member of the regular complement of a ship or aircraft, that is exercised aboard a ship or aircraft operated in international traffic, other than aboard a ship or aircraft operated solely within the other Contracting State, shall be taxable only in the first-mentioned State”.

Seria basicamente adaptar o conceito presença digital significativa desenvolvido para pessoas coletivas também aos Nômades Digitais. Afinal, seu modelo de atividade também é digital e sem presença física relevante nos Estado.

Por exemplo, se uma pessoa auferir rendimentos substanciais de fontes em determinado país, mesmo trabalhando remotamente de fora dele, poderíamos considerar que ele tem uma presença econômica relevante nesse país, justificando tributação proporcional.

Isso se aproximaria da tributação pelo local do empregador ou dos clientes e não pelo local do trabalhador. Na prática, essa proposta esbarra na dificuldade de medir e definir objetivamente “presença econômica” para indivíduos.

O conceito de uma presença digital da pessoa singular buscaria estabelecer um vínculo tributável numa jurisdição, tendo por base as receitas provenientes da prestação de serviços digital do trabalhador remoto, bem como o número de contratos celebrados decorrentes dessa atividade à distância.

Assim como acontece com as empresas, seria fixado um número mínimo de contratos realizados em um determinado Estado como critério para atribuição de uma presença digital significativa do trabalhador remoto. Dessa forma, seria possível reconhecer a competência tributária nesta jurisdição e assim tributar as atividades dos Nômades Digitais no local¹³⁷.

Imagine um freelancer que fatura 100 mil euros no ano, sendo 30 mil de clientes nos EUA, 30 mil de clientes na Alemanha e 40 mil de clientes em Singapura, enquanto ele próprio está fisicamente na Tailândia. Atualmente, nenhum deles tributaria se ele não esteve lá nem tem EE. Um conceito de presença econômica poderia, em tese, atribuir a EUA, Alemanha e Singapura certa competência sobre as parcelas pagas por seus residentes.

7.7 – Tributação na Origem

A mobilidade global apresenta desafios significativos na definição da jurisdição fiscal aplicável, tornou-se cada vez mais difícil localizar juridicamente os rendimentos, especialmente quando a localização do empregador ou do contratante do serviço não coincide com o local onde o trabalho é prestação.

Uma solução controversa para a questão em pauta seria a atribuição de competência ao Estado no qual é exercida a direção efetiva da empresa (Estado de origem da empresa) como jurisdição competente para tributar os rendimentos auferidos pelo Nômade Digital. Essa

¹³⁷ Cfr. CALDAS, António Castro; Teixeira, Martim - *Da Instalação Física à Presença Digital Significativa - Estabelecimento Estável na Era Digital*, pp. 162-163.

abordagem substituiria a tributação no Estado de residência ou no Estado onde o serviço é prestado (Estado da fonte), considerando que, como já analisado, geralmente é inviável determinar quais são esses Estados para fins de trabalho remoto.

A ideia consiste em ficcionar que um Nômade Digital presta sua atividade no local de direção efetiva da entidade, sendo empregador ou contratante, independentemente de onde efetivamente esteja localizado aquando da prestação da atividade. Nesse contexto, os rendimentos decorrentes do trabalho seriam tributados no Estado onde se encontra a direção efetiva da empresa (Estado de origem), sem a exigência de comprovação da presença física do trabalhador remoto¹³⁸.

A forma de tributação atribuída ao Estado onde a empresa tem sua direção efetiva traz uma solução mais simples, bem como reduz os custos administrativos para quem exerce esse tipo de atividade. Com essa abordagem, não há necessidade de manter registros da atividade realizada no exterior, tampouco comprovar essas atividades para as autoridades fiscais. Além disso torna o sistema fiscal internacional mais eficaz nas situações de fragmentação do direito de tributar que podem resultar em indesejados casos de dupla tributação internacional.

Um aspecto que pode ser visto de forma positiva ou negativa é o fato de o rendimento ao ser tributado no local da direção efetiva da entidade patronal ou do contratante do serviço, poderá desencorajar os trabalhadores à distância a deslocarem-se para jurisdições com impostos mais baixos, o que de certa forma eliminaria o tratamento desigual que ocorre quando comparados aos trabalhadores fixos que auferem o mesmo rendimento¹³⁹.

No entanto, pode parecer estranho adotar essa ficção legal, porquanto o trabalhador pode nunca se deslocar ao Estado em que se encontra a direção efetiva da empresa, como na situação dos Nômades Digitais.

Ao fim e ao cabo uma inovação neste sentido apenas produzia efeitos práticos caso o Estado onde se localize a direção efetiva da empresa contemple no seu ordenamento jurídico interno a possibilidade de também tributar esse tipo de rendimento do trabalho. Tal situação não é garantida, uma vez que alguns Estados adotam o sistema de Tributação Territorial, que restringe a cobrança de tributos exclusivamente aos rendimentos gerados em seu território, ou ainda é possível que esses Estados não prevejam a possibilidade de tributação sobre rendimentos de não residentes.

¹³⁸ Cfr. NIESTEN, Hannelore - *Revising the Fiscal and Social Security Landscape of International Teleworkers in the Digital Age*, p. 135: “Notwithstanding the preceding provisions of this Article, remuneration derived by a resident of a Contracting State in respect to tele-employment, shall be taxed in the Contracting State in which the place of effective management of the enterprise is situated”.

¹³⁹ Cfr. HOLDERNESS, Hayes - *Individual Home-Work Assignments for State Taxes*, p. 38.

7.8 - Tributação Cumulativa

Por sua vez temos o regime de Tributação Cumulativa funciona como um meio-termo para o mundo do trabalho à distância, pois estabelece que os rendimentos dos trabalhadores remotos devem ser tributados de forma compartilhada, entre o país onde o empregador ou o contratante está localizado (Estado de origem) e o país em que se encontra fisicamente o trabalhador (Estado de destino).

Esse modelo traz várias vantagens importantes, pois para implementá-lo seria necessário um sistema administrativo que promovesse a coordenação e a troca de informações entre as diferentes jurisdições. Essa abordagem ajudaria a diminuir os custos de conformidade para os trabalhadores remotos, para os empregadores e contratantes e ainda para as autoridades fiscais.

Embora seja uma abordagem mais simples para solucionar os problemas, tanto da ausência de tributação dos Nômades Digitais, quanto a intenção de evitar conflitos de tributação entre as jurisdições envolvidas, acaba gerando críticas significativas, nomeadamente: a violação da capacidade contributiva devido à falta de consideração a respeito das características pessoais, o fato do empregador ou contratante não serem o contribuinte da relação tributária, mas sim o trabalhador remoto e ainda a possibilidade de o trabalhador remoto está sendo parcialmente tributado no Estado de origem do empregador ou do contratante, onde talvez nunca tenha pisado.

7.9 – Atualização e Ampliação dos Instrumentos Tradicionais

Existem algumas soluções de natureza cooperativa que simplesmente atualizam e ampliam instrumentos fiscais tradicionais em uso. A OCDE, no contexto do projeto da “erosão de base e transferência de lucros” ou *Base Erosion e Profit Shifting* (BEPS), enfatizou a importância de troca de informações entre administrações tributárias. Para os nômades digitais, essa cooperação pode assumir formas variadas, como:

1 – O intercâmbio de dados migratórios e de estadia, onde países poderiam compartilhar dados de entrada e saída de indivíduos, permitindo assim reconstituir o itinerário fiscal de alguém. Por exemplo, se o País X souber que um de seus ex-residentes está transitando por países Y e Z, poderia alertar Y e Z para verificar a situação fiscal dele, ou pelo menos não considerar a pessoa como residente de X até que efetivamente se

estabeleça em outro local. A União Europeia tem discussões incipientes sobre vincular sistemas de migração como o “sistema europeu de informações e autorização de viagens” ou *European Travel Information and Authorization System* (ETIAS) ao uso pela administração fiscal, mas esbarra em privacidade e soberania.

2 - Aprimoramento do CRS, como já referido o CRS faz instituições financeiras reportarem saldos e rendimentos de contas de estrangeiros aos países de residência desses estrangeiros. Uma melhoria poderia ser criar um status especial de “não residência declarada”, forçando o relatório a ser enviado a todos os países nos quais o indivíduo tenha nacionalidade ou laços. Isso faria com que nômades não pudessem simplesmente cair fora do sistema bancário global sem alertar ninguém. Contudo, essa solução também encontra limites, na hipótese da pessoa singular não ter contas financeiras relevantes ou se utiliza criptomoedas, a deixaria fora do alcance do CRS.

3 - A inclusão de cláusulas gerais anti abuso PPT pelo MLI da OCDE aplica-se principalmente a estruturas artificiais empresariais, mas em tese poderia ser invocada se, por exemplo, um indivíduo tentar invocar benefícios de tratado indevidamente. Imagine um Nômade Digital com dupla nacionalidade que opta por ser residente em um país de baixa tributação só para utilizar um tratado vantajoso, as autoridades poderiam tentar desqualificar a residência alegando falta de propósito econômico substantivo.

4 - Esforços de padronização: a OCDE poderia liderar um estudo para padronizar a definição de residência mínima. Por exemplo, recomendar que todos os países adotem o critério de 12 meses móveis, mantendo a regra do MC OCDE e considerem 183 dias como incluídos, evitando a lacuna “182/182 dias” entre países. Pequenos ajustes assim eliminam algumas lacunas de arbitragem na escolha da residência fiscal. Outra padronização poderia ser exigir que, para deixar de ser residente, o indivíduo comprovasse residência em outro lugar, algo parecido com um certificado de emigração fiscal aceito internacionalmente.

5 - No âmbito legislativo doméstico, além dos incentivos, os países podem implementar medidas anti abuso direcionadas. Por exemplo: penalidades para quem não declara adequadamente mudança de residência, acordos de colaboração entre fiscos e autoridades migratórias para identificar estrangeiros trabalhando sem. Países podem

atualizar suas definições de “empregador” para fins do Artigo 15(2)(b) – adotando o conceito de “empregador econômico” que a OCDE admite, a fim de evitar que empresas contornem a regra dividindo contratos. Podem também exigir que empresas locais reportem quando contratam prestadores remotos no exterior, para mapear fluxos de saída.

7.10 – Passaporte Tributário Internacional

A criação de um “Passaporte Tributário Internacional” ou *International Tax Passport* para Nômades Digitais, algo como um registro global que o indivíduo carrega indicando onde pagou impostos recentemente, talvez pagando uma contribuição global mínima que seria repartida entre países conforme a presença.

De certa forma esse passaporte funcionaria como uma DNV padronizado, assim resolveria não somente a concorrência fiscal decorrente das DNVs, como também iria permitir uma tributação efetiva dos trabalhadores remotos.

Essa noção é bastante embrionária e enfrentaria muitos obstáculos políticos e práticos de já mencionados no âmbito da governação fiscal global ¹⁴⁰ (v.g. arrecadação, distribuição, fiscalização, execução, legislação, *et cetera*)

Vale mencionar também a questão dos direitos e benefícios associados. Se um Nômade Digital não contribui em nenhum lugar, surge o risco dele também não ter acesso a seguridade social, como já referido em outra oportunidade, deixando esse profissional em situação de vulnerabilidade.

Alguns argumentam que deveria haver um sistema internacional para essas pessoas contribuírem a um fundo global ou terem portabilidade total de benefícios. A Europa, por exemplo, tem acordos de totalização de seguridade social para trabalhadores deslocados, evitando dupla contribuição ou ausência de contribuição. Talvez no futuro haja acordos similares para os Nômades Digitais.

7.11 – Tributação por Geolocalização

Uma última proposta embrionária para tributação do Nômade Digital seria a inclusão de um novo elemento de conexão denominado de “Presença Estável”, baseado na presença

¹⁴⁰ Cfr. DOURADO, Ana Paula - *Governança Fiscal Global*, pp. 9-10.

física efetiva do indivíduo em determinada jurisdição, obtida através do uso da geolocalização¹⁴¹.

Afinal a geolocalização é capaz de informar com precisão o local exato da prestação do serviço, criando deste modo um vínculo genuíno ou *genuine link*, apto a justificar a tributação do rendimento do trabalho pelo Estado onde a pessoa singular está fisicamente presente, consentâneo definido nos comentários ao artigo 15 do MC OCDE: “*O emprego é exercido no local onde o empregado está fisicamente presente quando realizar as atividades pelas quais a renda do trabalho é paga*”¹⁴².

No que tange a parte administrativa, poderia ser interessante exigir que o Nômade Digital fizesse um cadastro *online* e o *download* de um programa de VPN previamente configurado pela administração fiscal. Essa VPN seria responsável pelo envio da geolocalização do contribuinte para a administração fiscal responsável, além de evitar qualquer tipo de manipulação indevida da localização. O acesso ao programa VPN ocorreria por meio de uma chave pública criptografada, garantindo assim que a identidade e a segurança do contribuinte.

O cadastramento para ingresso do sistema seria realizado no ambiente diretamente nas plataformas digitais da *gig economy*, que são responsáveis pela intermediação dos “trabalhos de demanda” para os *freelancers*.

Da mesma forma, as empresas que detenham Empregados com liberdade de mobilidade em sua folha de pagamento, ficariam responsáveis pelo cadastramento e fornecimento do VPN para seus funcionários.

Já os Empreendedores fariam esse o procedimento no âmbito das redes sociais, sempre que houvesse a verificação da conta ou algum pagamento decorrente da própria plataforma social.

O sistema administrativo fiscal ora vislumbrado é inspirado em tecnologia já adotada pelas Universidades, para acesso remoto de alunos aos títulos da biblioteca. Ademais, existem outras práticas internacionais na esfera fiscal que buscam a identificação da localização dos utilizadores e a determinação das respectivas fontes de rendimento¹⁴³.

¹⁴¹ Cfr. BERETTA, Giorgio - *Cross-Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Coordination Among Jurisdictions (Even) After the BEPS Project*, p. 93.

¹⁴² Cfr. OCDE - *Commentaries on the articles of the Model Tax Convention*, commentary on article 15: “*Employment is exercised in the place where the employee is physically present when performing the activities for which the employment income is paid*”.

¹⁴³ Cfr. SEMENOVA, Elena V.; SIDOROV, Dmitriy V. - *Critical Analysis and Assessment of Prospects of Development of a Tax for Digital Services*, pp. 762.

Uma delas é o uso por alguns Estados de dados do *Global Positioning System* (GPS) e endereços de *Internet Protocol* (IP), para verificar transações e a presença de empresas digitais, com o intuito de garantir a tributação de serviços prestados online. Outra é a utilização da geolocalização por autoridades fiscais com o objetivo de detectar fraudes, como falsa residência em paraísos fiscais.

Como exemplo do uso da localização do contribuinte temos o imposto digital francês, que utilizava a determinação da jurisdição das fontes de rendimento dos serviços digitais.¹⁴⁴

Poderíamos vislumbrar um futuro em que o próprio pagamento dos rendimentos do trabalho via *blockchain* carreguem informações sobre onde o trabalho foi feito, dividindo automaticamente a base tributável, em um sistema de “base tributária de pagamento dividido” ou *split payment tax base*. Essa visão ainda parece distante, mas ilustra como a tecnologia pode ser aliada:

Todavia, assim como as outras propostas trazidas, essa enfrenta fortes críticas relacionadas ao uso de geolocalização para fins fiscais, como sendo uma violação a privacidade e proteção de dados¹⁴⁵.

Por derradeiro, qualquer que seja a proposta para tributação dos Nômades Digitais adotada, deverá ser transposta e adaptada para o artigo 15.º da CMOCDE, bem como a solução eventualmente criada para os desafios aqui apresentados deve ser transversal e uniforme, ainda quer seja a criação de um novo elemento de conexão, uma nova regra de desempate, ou qualquer outra alternativa pertinente.

É imprescindível que essa adaptação seja realizada com recurso a algum mecanismo multilateral de revisão das CDT, semelhante ao MLI. Em outras palavras, será necessário um instrumento multilateral onde os Estados da OCDE possam manifestar a sua intenção e consigam alterar sua rede de tratados, tendo em vista que a mera alteração da CM OCDE produziria efeito apenas para os futuros tratados a serem celebrados, ou eventuais revisões aos tratados em vigor. Caso contrário, os resultados esperados não seriam alcançados, especialmente considerando a vasta rede de tratados internacionais que já estão vigentes com base na redação atual do artigo 15 da Convenção Modelo da OCDE¹⁴⁶.

¹⁴⁴ Cfr. SEMENOVA, Elena V.; SIDOROV, Dmitriy V. - *Critical Analysis and Assessment of Prospects of Development of a Tax for Digital Services*, pp. 768.

¹⁴⁵ Cfr. ROZAS, José-Andrés; POWNALL, Joshua - *A European Internet Access Tax*, p. 606.

¹⁴⁶ Cfr. MARTINS, Pedro Henriques - *A Tributação Internacional dos Rendimentos de Trabalho na Era Digital: O caso do Trabalho Remoto*, p. 39.

8 – CONSIDERAÇÕES FINAIS

A presente dissertação partiu do reconhecimento de uma realidade inegável: o mundo do trabalho está passando por transformações profundas e, com ele, estão sendo desafiados os alicerces tradicionais da tributação internacional. Os nômades digitais surgem como um dos expoentes mais visíveis dessa transformação.

Ao longo desta investigação, procurou-se compreender não apenas *quem são* esses novos profissionais itinerantes, mas também *como* o sistema fiscal internacional – moldado sob a lógica da sedentariedade – reage a um fenômeno de mobilidade que desafia sua estrutura conceitual e normativa.

Em outras palavras, examinamos criticamente em que medida as regras tributárias internacionais vigentes, fundamentadas em conceitos de residência fixa e fonte estática, conseguem (ou não) abarcar a realidade dinâmica dos trabalhadores remotos globais, e quais adaptações seriam necessárias para evitar brechas e distorções fiscais.

A primeira etapa da pesquisa dedicou-se à contextualização histórica e social do nomadismo digital, revelando que se trata de um fenômeno consolidado e em expansão – longe de ser um modismo passageiro. Verificou-se que o surgimento dos nômades digitais é um reflexo de mudanças profundas em diversos vetores da sociedade contemporânea, entre os quais destacam-se os avanços tecnológicos, as mudanças culturais nas relações laborais, a reinvenção dos modelos familiares, a globalização econômica e até fatores climáticos.

A conjunção desses fatores possibilitou e incentivou o florescimento de uma vida profissional itinerante, mediada por ferramentas digitais e desconectada de um único ponto geográfico. Tecnologias de comunicação ubíqua, infraestrutura de internet difundida e plataformas online tornaram viável trabalhar de *qualquer lugar do mundo*. Ao mesmo tempo, valores culturais que privilegiam a flexibilidade e a busca por equilíbrio entre trabalho e vida pessoal motivaram profissionais a adotarem estilos de vida mais móveis.

Até mesmo eventos recentes, como a pandemia da COVID-19, atuaram como catalisadores: se por um lado as restrições temporárias de locomoção em 2020 frearam viagens, por outro lado esse período impulsionou em larga escala a adoção do trabalho remoto, quebrando paradigmas e preparando terreno para que, no período pós-pandemia, muitos trabalhadores se tornassem nômades digitais em busca de recuperar o tempo “perdido” de confinamento. Em suma, o nomadismo digital deixou de ser uma exceção ou um estilo de vida alternativo restrito a aventureiros; tornou-se uma estratégia laboral cada vez mais adotada, sobretudo por profissionais qualificados em setores compatíveis com o trabalho online. Essa

evolução socio laboral projeta também consequências econômicas e fiscais de grande relevância, pois altera a forma tradicional como governos identificam e tributam os sujeitos passivos do imposto sobre a renda.

Na sequência, a dissertação definiu e classificou os nômades digitais em três grandes grupos, de acordo com suas relações de trabalho e modus operandi: (i) os freelancers, profissionais autônomos que prestam serviços para diversos clientes ao redor do mundo; (ii) os “empreendedores”, aqui entendidos como donos de pequenos negócios digitais ou criadores de conteúdo que podem gerir suas atividades remotamente; e (iii) os empregados com liberdade de mobilidade, isto é, trabalhadores contratados formalmente por uma empresa, porém autorizados a trabalhar de qualquer lugar (geralmente em regime de teletrabalho integral).

Identificou-se que, embora distintos em suas formas de vínculo laboral, todos esses subgrupos compartilham uma característica central: eles prestam serviços remotamente, via internet, a partir de diferentes jurisdições, frequentemente mudando de país após curtos períodos, *sem estabelecer uma residência fiscal clara ou duradoura em nenhum deles*. Tal perfil cosmopolita coloca em xeque a aplicação das normas tradicionais de tributação, historicamente baseadas nos princípios da residência (tributar onde a pessoa reside) e da fonte (tributar onde a renda é produzida). Os nômades digitais desafiam exatamente esses dois critérios, pois não se encaixam confortavelmente nem no conceito clássico de residente (sua vida não está centralizada em um único país) nem no conceito tradicional de fonte (já que o local onde o trabalho é executado muda constantemente, e muitas vezes difere do local onde está o contratante ou cliente).

Prosseguindo na investigação, o trabalho examinou os tipos de rendimentos gerados por esses profissionais e as dificuldades de enquadramento nas categorias tributárias existentes. Distinguímos principalmente dois grandes tipos de rendimento do trabalho no caso dos nômades digitais: o trabalho dependente (quando atuam como empregados de uma empresa) e o trabalho independente (quando atuam por conta própria, como prestadores de serviço autônomos ou empresários individuais).

Ficou evidente que, na prática, muitos nômades digitais ocupam uma zona cinzenta entre essas duas categorias. Por exemplo, um mesmo profissional pode combinar atividades formais e informais, ou prestar serviços com autonomia similar à de um empresário individual embora possua contrato como pessoa física, tornando difícil aplicar com segurança jurídica os critérios rígidos utilizados pelas atuais convenções internacionais para diferenciar rendimentos de trabalho assalariado de rendimentos de serviços independentes. Além disso, a pesquisa ressaltou que a própria forma de atuação desses indivíduos – muitas vezes viajando com vistos

de turista, sem formalização migratória adequada para trabalho – agrava a dificuldade de fiscalização e de vinculação a uma jurisdição. Em outras palavras, o nômade digital típico pode trabalhar meses em um país sem nunca notificar as autoridades locais de que ali obteve renda, escapando ao radar tradicional dos fiscos.

A análise detida do direito internacional tributário demonstrou que as regras vigentes se mostram inadequadas para essa nova realidade laboral. A aplicação do artigo 15º do Modelo de Convenção da OCDE (que rege a tributação de rendimentos de trabalho dependente) revelou-se particularmente ineficaz frente ao padrão de mobilidade dos nômades digitais. Esse dispositivo adota, entre outros, um critério temporal clássico – a regra dos 183 dias – segundo o qual, de modo simplificado, um trabalhador estrangeiro só seria tributado pelo Estado da fonte (onde efetivamente trabalha) se ultrapassar 183 dias de permanência naquele Estado dentro de um ano.

Tal critério visa evitar obrigações fiscais em casos de curta permanência (por exemplo, evitar que um profissional em viagem de negócios breve seja tributado localmente). No contexto dos nômades digitais, porém, ele termina por favorecer a ausência total de tributação, dado que esses profissionais raramente ultrapassam seis meses em um mesmo país. Pelo contrário, muitos deles estrategicamente limitam sua estadia em cada local a alguns meses, precisamente para não estabelecer nenhum liame fiscal duradouro. Assim, ao ficarem sempre aquém do limite de 183 dias em cada jurisdição, acabam por não gerar o gatilho que acionaria a tributação na fonte.

Em tese, essa regra presume que, não sendo atingido o limite, a tributação caberia então integralmente ao país de residência do indivíduo. Ocorre que, na situação dos nômades digitais, muitas vezes não há um Estado de residência disposto ou capaz de tributar tais rendimentos, seja porque o indivíduo não satisfaz os critérios domésticos de residência fiscal de nenhum país, seja porque faz uso de regimes especiais que isentam sua renda estrangeira. O resultado prático identificado é a criação de uma preocupante brecha fiscal global, na qual milhares (senão milhões) de profissionais geram renda substancial sem que nenhum Estado exerça efetivamente sua competência para tributar esses valores. Esse vácuo contraria não apenas a lógica pretendida das normas tributárias internacionais, mas também os princípios de justiça fiscal, pois trabalhadores equivalentes, quando sedentários, normalmente estariam pagando impostos sobre renda similar.

As lacunas do sistema atual tornaram-se ainda mais evidentes quando analisamos a dificuldade de enquadrar os nômades digitais nos conceitos tradicionais de residência fiscal utilizados pelos Estados e pelos tratados. Os critérios clássicos para determinação de residência

fiscal (e para solucionar casos de dupla residência nas convenções) incluem elementos como habitação permanente, centro de interesses vitais e, subsidiariamente, a nacionalidade, conforme previstos no artigo 4º do Modelo de Convenção da OCDE. Tais critérios mostram-se incompatíveis com uma vida profissional deliberadamente desconectada de qualquer nação em caráter permanente.

O nômade digital tipicamente não mantém *habitação permanente* em país algum – ele vive de forma temporária em hotéis, alugueis de curto prazo ou acomodações transitórias. Seu *centro de interesses vitais* (considerando laços pessoais e econômicos) encontra-se disperso: ele pode ter família em um país, clientes em vários outros, patrimônio financeiro globalmente diversificado e nenhum elo preponderante que permita dizer que seus “interesses vitais” estão concentrados numa só jurisdição.

Mesmo a *nacionalidade*, que é o critério de desempate final nos tratados, pouco resolve nessa conjuntura – salvo em casos específicos (por exemplo, um nômade norte-americano continuaria sujeito ao imposto de cidadania dos EUA, mas para a maioria dos países que não tributam com base na nacionalidade, esse critério não implica tributação automática). Na prática, os nômades digitais podem intencionalmente evitar criar vínculos suficientemente fortes que os tornem residentes fiscais plenos em qualquer lugar, operando em uma espécie de terra de ninguém tributária.

No que concerne aos rendimentos do trabalho independente, a situação não é menos problemática. A aplicação do artigo 7º do Modelo OCDE (relativo a lucros empresariais, atualmente utilizado para profissionais autônomos após a exclusão do antigo artigo 14º) também não resolve a questão. Por essa regra, o Estado da fonte (onde o serviço é prestado) só pode tributar os lucros provenientes de prestação de serviços caso exista um estabelecimento permanente ou base fixa do prestador em seu território. No caso dos nômades digitais que atuam como freelancers ou empresários individuais, esse requisito dificilmente é preenchido: por definição, eles evitam estabelecer uma presença física fixa nos países por onde passam, justamente para manter sua mobilidade e flexibilidade.

Assim, a ausência de estabelecimento permanente impede a tributação pelo Estado da fonte. Ao mesmo tempo, a falta de uma residência fiscal efetiva (conforme já discutido) impede a tributação plena pelo Estado de residência. Temos então novamente um impasse em que a renda pode escapar incólume. A revisão histórica mostrou que a exclusão do artigo 14º (que até 2000 tratava diretamente dos serviços pessoais independentes, permitindo certa tributação na fonte mesmo sem estabelecimento permanente, mediante outros critérios) revelou-se, nessa perspectiva, um retrocesso normativo diante da economia digital atual. A intenção original ao

remover o artigo 14º foi simplificar e equiparar a tributação de profissionais autônomos à dos empresários (lucros empresariais), evitando distinções desnecessárias. Contudo, essa mudança partiu do pressuposto implícito de que haveria sempre um país de residência tributando o prestador de serviço – premissa que, no caso dos nômades digitais contemporâneos, muitas vezes não se verifica.

Desse quadro emergem riscos fiscais consideráveis trazidos por essa nova dinâmica laboral global. A investigação destacou dois extremos indesejáveis: de um lado, a apatridia fiscal (situação em que o contribuinte não é considerado residente fiscal em país algum e, portanto, sua renda do trabalho não é tributada em lugar nenhum); de outro, a multiplicação de residências fiscais (situação em que, pelas diferentes regras domésticas, um mesmo indivíduo acaba sendo considerado residente fiscal por dois ou mais países simultaneamente, potencialmente levando a dupla tributação ou a conflitos de competência tributária). Ambas as situações são disfuncionais para o sistema internacional.

A primeira configura uma clara erosão de base tributária: indivíduos capazes de auferir renda globalmente conseguem, na prática, ficar fora do alcance de qualquer fisco, minando os princípios da universalidade e capacidade contributiva. Esse cenário pode incentivar uma competição deletéria, em que cada vez mais profissionais optem por essa mobilidade extrema visando a não tributação, o que tornaria a distribuição da carga tributária ainda mais desigual – os sedentários pagando, os móveis não. Já no segundo cenário (múltiplas residências simultâneas), embora teoricamente possa resultar em *excesso* de tributação, na prática os nômades digitais tendem a evitar essa dupla-residência permanente; porém, caso ocorra, gera insegurança jurídica e complexidade, exigindo desses indivíduos recorrer a acordos de bitributação (se existirem entre os países em questão) ou a longas disputas para definir onde devem pagar impostos.

Em ambos os casos – ausência total ou sobreposição de residências fiscais – os princípios da neutralidade, da equidade e da eficiência tributária são violados. Um sistema justo não deve privilegiar ou penalizar alguém apenas por adotar um estilo de vida itinerante; idealmente, a tributação deveria ser neutra quanto à mobilidade. Hoje, contudo, ela é *desfavoravelmente neutra*: acaba premiando com isenção de fato quem pode se mover o suficiente (falta de equidade horizontal em relação aos não-móveis) ou, alternativamente, criando disputas e possíveis bitributações (falta de eficiência e equidade vertical).

A dissertação também explorou as respostas que alguns países têm dado até o momento, ainda que de forma unilateral e limitada, para lidar com os nômades digitais. Nos últimos anos, assistimos à proliferação dos chamados vistos para nômades digitais ou programas similares de

residência temporária voltados a trabalhadores remotos. Esses regimes especiais – oferecidos por países tão diversos como Estônia, Portugal, Emirados Árabes, Geórgia, entre outros – surgem como uma resposta pragmática e oportunista: buscam atrair esses profissionais e seu capital humano/financeiro, oferecendo em troca facilidades migratórias e, em certos casos, vantagens fiscais. Apesar de bem-intencionados do ponto de vista de promover a economia local (afinal, nômades digitais consomem bens e serviços no país anfitrião, estimulando a economia), tais iniciativas ainda carecem de harmonização internacional e, muitas vezes, são estruturadas mais como instrumentos de política migratória do que como soluções fiscais robustas.

Em geral, os vistos de nômade digital permitem a permanência legal por um período determinado (frequentemente até 1 ou 2 anos) e costumam isentar ou não incidir sobre a renda obtida no exterior pelo beneficiário. Ou seja, o país concede o visto, mas *não tributa* a renda que esse trabalhador auferir de fontes estrangeiras (por exemplo, a renda que continua sendo paga por uma empresa situada em outro país). Com isso, cria-se uma situação em que o nômade digital tem status legal para permanecer em um país, porém sua contribuição fiscal naquele local é mínima ou nula, já que ele não trabalha para empregadores locais nem gera renda doméstica tributável.

Embora essas políticas possam gerar crescimento econômico indireto (pelo consumo e possíveis investimentos desses profissionais), também podem alimentar uma competição fiscal entre Estados, em que jurisdições passam a disputar residentes temporários oferecendo carga tributária quase nula sobre sua renda global. Essa espécie de “concorrência para baixo” lembra a lógica dos paraísos fiscais e pode prejudicar países com sistemas tributários menos competitivos ou que não adotem medidas similares, além de não resolver o cerne do problema em escala mundial – afinal, os nômades continuam sem um enquadramento tributário global consistente, apenas aproveitando benefícios aqui e ali.

Necessidade de modernização normativa: propostas em discussão. Diante de todos os desafios identificados, a parte final da pesquisa voltou-se para a análise de propostas doutrinárias e iniciativas embrionárias que buscam adaptar a tributação internacional às particularidades dos nômades digitais. As soluções estudadas evidenciam que o sistema fiscal internacional precisa de uma atualização urgente para acompanhar a digitalização do trabalho e a mobilidade sem precedentes desses profissionais. Diversos caminhos vêm sendo sugeridos por estudiosos e organismos, e nesta dissertação foram identificadas onze propostas principais de adaptação.

Entre elas, destacam-se tanto ideias de reformulação de critérios de conexão quanto inovações conceituais mais amplas. *Exemplificando*: propôs-se a alocação proporcional da competência tributária no tempo, ou seja, repartir o direito de tributar os rendimentos de um nômade digital entre os países conforme o período de permanência (tempo de trabalho) em cada um; aventou-se a atribuição de competência ao Estado da fonte com aplicação de uma “Pop-Up Tax”, uma espécie de tributação instantânea no local onde o indivíduo trabalha temporariamente, mesmo para estadias curtas, evitando a dependência exclusiva da regra de 183 dias; discutiu-se a criação de uma Residência Fiscal Eletrônica, permitindo que o profissional remoto se registre em uma plataforma internacional ou país específico como “residente fiscal virtual”, obtendo um estatuto oficial que lhe atribua jurisdição fiscal ainda que ele não resida fisicamente ali por longo prazo; avaliou-se a ideia de residência fiscal garantida (ou compulsória), pela qual nenhum indivíduo ficaria sem um país de residência fiscal – por exemplo, determinando-se que sua residência fiscal seja, em última instância, o país de sua nacionalidade ou outro critério supletivo, caso ele não preencha requisitos em nenhum lugar; considerou-se um Teste de Residência Fiscal Qualificada, com critérios quantitativos e qualitativos mais adequados para identificar se alguém deve ser considerado residente tributário (por exemplo, um teste que leve em conta múltiplos fatores de conexão modernos); adaptação do conceito de presença econômica significativa (inspirado no debate da economia digital para empresas) para pessoas físicas, de modo que a geração de valor em determinado país – ainda que sem presença física prolongada – possa criar um nexo tributável; mecanismos de tributação na origem mais abrangentes para serviços remotos (por exemplo, retenções na fonte nos pagamentos internacionais feitos a esses profissionais, independentemente de dias de permanência); modelos de tributação cumulativa ou compartilhada, em que mais de uma jurisdição poderia taxar proporcionalmente a mesma renda, requerendo depois acordos de crédito tributário mútuo para evitar dupla tributação; a atualização e ampliação dos instrumentos tradicionais (por exemplo, rever os tratados bilaterais de bitributação, redefinir permanência mínima, reintroduzir conceitos adaptados de estabelecimento permanente para indivíduos, etc.); a criação de um “passaporte tributário internacional”, que funcionaria como um acordo multilateral permitindo que nômades digitais pagassem impostos de forma centralizada ou padronizada e os Estados partilhassem essa receita; e até ideias futuristas de tributação por geolocalização, nas quais a localização exata do contribuinte no momento da prestação do serviço (detectada por tecnologia GPS ou registros digitais) seria utilizada para determinar jurisdição e até repartir automaticamente a base tributável via sistemas blockchain.

Essa lista de propostas deixa claro que a discussão já começou em nível conceitual, abrindo caminhos interessantes, porém ainda embrionários e distantes da implementação prática. Nenhuma dessas ideias, isoladamente, resolve por completo o problema da tributação dos nômades digitais, e muitas enfrentam críticas ou obstáculos consideráveis – seja no campo da viabilidade técnica, jurídica ou política. Por exemplo, a tributação por geolocalização levanta imediatas preocupações de privacidade e proteção de dados pessoais; a residência fiscal eletrônica esbarra na soberania dos Estados e na relutância em aceitar uma “residência virtual” supranacional; a alocação proporcional de competência exigiria um nível de cooperação administrativa entre fiscos que hoje não existe; e assim por diante. Todas exigiriam coordenação internacional, vontade política e, provavelmente, a negociação de novos acordos ou tratados multilaterais para serem efetivadas.

É impensável solucionar um problema global dessa natureza por meio de ações isoladas de um único país – caso contrário, corre-se o risco de criar ainda mais sobreposições ou lacunas. Portanto, o consenso na literatura é que uma reforma bem-sucedida demandaria esforços conjuntos, possivelmente sob a égide de organismos como a OCDE ou a ONU, para estabelecer diretrizes harmonizadas.

Nesta dissertação, enfatizamos que qualquer solução adotada deveria, idealmente, ser incorporada aos instrumentos internacionais vigentes: por exemplo, refletida no artigo 15º do Modelo de Convenção da OCDE (para alcançar aplicação uniforme nas centenas de tratados baseados nele) e implementada de forma abrangente, talvez por meio de um instrumento multilateral de revisão de tratados (à semelhança do MLI de 2017). Só assim evitar-se-ia que a modernização normativa ficasse restrita a novos tratados futuros, deixando intocada a vasta rede de acordos atuais que continuariam a reger a maioria das situações. A mensagem central é que o direito tributário internacional precisa se modernizar para acompanhar a evolução do trabalho e da economia.

Reflexões críticas e conclusão do autor. A visão crítica que emerge desta investigação é a de que a tributação internacional tem ficado atrasada em relação à economia real. A digitalização do trabalho não é mais uma tendência futura – é uma realidade presente e consolidada. Milhões de pessoas hoje trabalham remotamente para empregadores ou clientes em outros países, algo impensável na escala atual algumas décadas atrás, e os nômades digitais representam uma nova classe produtiva global cuja contribuição fiscal não pode ser ignorada.

Se o sistema tributário internacional continuar a se apoiar exclusivamente em conceitos e paradigmas do século XX, ele não será capaz de oferecer respostas adequadas às relações econômicas do século XXI. A comparação é inevitável: assim como os últimos anos forçaram

uma revisão das regras fiscais aplicáveis às grandes corporações digitais (buscando-se novas soluções para tributar empresas sem presença física nos mercados, caso dos debates sobre *BEPS*, tributação digital e os *Pilares* da OCDE/G20), agora enfrentamos, no âmbito da tributação da renda das pessoas físicas, um desafio paralelo – o de adequar os princípios da residência e da fonte a uma realidade em que indivíduos podem *deslocar-se pelo globo com tanta facilidade quanto seus capitais*.

A manutenção da abordagem tradicional, sem ajustes, significará a expansão de distorções: bases tributárias erodidas, competição fiscal acentuada e sensação de injustiça por parte daqueles que não podem ou não querem adotar um estilo de vida itinerante e acabam arcando com uma carga proporcionalmente maior. Em contrapartida, reconhecer a mudança de paradigma e atualizar os instrumentos fiscais traria benefícios múltiplos: justiça fiscal (todos contribuem de acordo com sua capacidade, independentemente do seu estilo de vida), segurança jurídica (regras claras sobre quem tributa e onde tributa, evitando zonas cinzentas) e cooperação internacional reforçada (países alinhados para fechar brechas e evitar tanto dupla tributação quanto dupla não tributação).

As contribuições desta dissertação vão além da mera identificação do problema. Ao delimitar os perfis, rendimentos e regimes fiscais aplicáveis aos nômades digitais, este estudo oferece subsídios para a construção de uma nova arquitetura fiscal global mais adequada a tempos de alta mobilidade. A relevância deste trabalho reside também na proposição e discussão desses caminhos futuros de solução, enfatizando a necessidade de que pesquisas adicionais avaliem criticamente a eficácia das medidas sugeridas e proponham aprimoramentos contínuos.

Ou seja, longe de esgotar o tema, este trabalho abre diversas portas para debates e investigações subsequentes. É crucial que futuras investigações explorem com mais profundidade alguns aspectos jurídicos e técnicos aqui apenas tangenciados – especialmente no que tange à cooperação internacional e harmonização de políticas fiscais –, de modo a transformar ideias embrionárias em propostas exequíveis. Por fim, esta dissertação é um convite à reflexão e à ação. A solução para os desafios da tributação dos nômades digitais não virá da negação do fenômeno nem da tentativa de forçar uma nova realidade dentro de moldes antigos. É preciso, antes, reconhecer a mudança estrutural em curso e, a partir dela, *redesenhar os instrumentos fiscais com criatividade, justiça e cooperação internacional*. Somente com abertura para inovar – sem abdicar dos princípios basilares da tributação justa – será possível integrar plenamente os nômades digitais no sistema tributário, garantindo que contribuam de forma equitativa para as sociedades em que atuam, ainda que de forma difusa.

Por todo o exposto, concluímos respondendo às perguntas de investigação inicialmente formuladas nesta dissertação:

1 – Quem são e como identificar os nômades digitais? Trata-se de indivíduos *peçoas físicas* que adotam um estilo de vida laboral itinerante, geralmente cidadãos de um determinado país que trabalham remotamente para uma empresa ou clientes localizados em outra(s) jurisdição(ões), mudando de país com regularidade e sem estabelecer residência fiscal fixa em nenhum deles. Esses profissionais realizam seu trabalho à distância, via internet, prestando serviços intangíveis ou produzindo bens digitais. Nossa pesquisa permitiu identificar três grupos já consolidados dentro desse fenômeno: os freelancers (autônomos que prestam serviços para diversos contratantes), os “empreendedores” digitais (que tocam seus próprios negócios ou projetos online) e os “empregados com livre mobilidade” (assalariados cujos empregadores permitem o trabalho 100% remoto e a mudança de jurisdição). Em comum, todos eles são nômades no sentido de não fixarem residência laboral em lugar único.

2 – Qual a relevância da sua tributação? A tributação dos nômades digitais reveste-se de grande relevância por múltiplos motivos. Em primeiro lugar, pela tendência de crescimento exponencial desse grupo de profissionais: dados recentes indicam que, em poucos anos, o número de nômades digitais dobrou de escala (por exemplo, de cerca de 8 milhões para 18 milhões apenas na América do Norte), e a expectativa é de expansão contínua à medida que mais ocupações se tornam viáveis remotamente. Em segundo lugar, nota-se a ampliação do nomadismo digital para novas categorias profissionais – outrora restrito a setores de TI ou marketing digital, hoje já abrange consultores, designers, professores, profissionais de saúde mental, advogados, entre outros – o que significa que uma parcela cada vez maior da força de trabalho global poderá adotar esse modelo, aumentando o impacto fiscal. E, por fim, há um motivo fiscal direto: estudos e estimativas apontam uma considerável perda de receita tributária decorrente da ausência de um enquadramento específico para o trabalho remoto internacional. Governos deixam de arrecadar valores significativos com imposto de renda e contribuições sociais que, em condições tradicionais, incidiriam sobre esses rendimentos. Para ilustrar, chegou-se a estimar, no caso do Reino Unido, uma perda anual entre 4 e 19 bilhões de libras em arrecadação de imposto de renda e seguridade social devido ao crescimento do trabalho remoto não tributado adequadamente. Em suma, a relevância de tributar esses profissionais reside tanto na justiça fiscal (assegurar que todos contribuam de

forma equitativa) quanto na sustentabilidade das finanças públicas perante as mudanças do mercado de trabalho.

3 – Quais são as suas potenciais formas de rendimentos? Do ponto de vista fiscal, os rendimentos auferidos pelos nômades digitais enquadram-se, em geral, em duas modalidades principais de renda do trabalho, a saber:

- Rendimentos de trabalho independente (por conta própria) – englobam os ganhos obtidos pelos nômades que atuam como freelancers ou empreendedores digitais, prestando serviços ou vendendo produtos digitais sem vínculo empregatício tradicional. Esses rendimentos assemelham-se a lucros empresariais ou honorários de autônomo.
- Rendimentos de trabalho dependente (vínculo empregatício) – abrangem os salários ou remunerações recebidos pelos nômades digitais que mantêm um contrato formal de trabalho com uma empresa, porém executam suas funções remotamente e com liberdade geográfica. Somente os chamados “empregados com livre mobilidade” se encaixam aqui, já que freelancers e empreendedores não possuem empregador formal.

Cada uma dessas modalidades tem implicações tributárias distintas no direito internacional: os rendimentos do trabalho independente eram tradicionalmente cobertos pelo artigo 14 (agora pelo artigo 7º do Modelo OCDE, exigindo estabelecimento permanente para tributação na fonte), enquanto os rendimentos do trabalho dependente são tratados pelo artigo 15º (com a regra temporal dos 183 dias e demais condições). A dificuldade, conforme analisado, é que os nômades digitais muitas vezes transitam entre essas categorias ou não preenchem os pressupostos em nenhuma delas de forma clara, o que contribui para as lacunas identificadas.

4 – Existem propostas para adaptar a tributação às particularidades dos nômades digitais?

Sim. Ao longo desta investigação, foram localizadas diversas propostas voltadas a adequar as normas fiscais à realidade dos nômades digitais – em especial, identificamos onze propostas principais, que já foram listadas e discutidas no capítulo final. Entre elas estão, por exemplo: Alocação da Competência Proporcional no Tempo; Competência Tributária no Estado da Fonte com “Pop-Up Tax”; Residência Fiscal Eletrônica; Residência Fiscal Garantida; Teste de Residência Fiscal Qualificada; Presença Econômica Significativa (para fins pessoais); Tributação na Origem (ampliada); Tributação Cumulativa; Atualização e Ampliação dos Instrumentos Tradicionais; Passaporte Tributário Internacional; e Tributação por Geolocalização. Cada uma dessas ideias representa um caminho possível para reformar o sistema. Contudo, todas elas enfrentam desafios e nenhuma, isoladamente, resolve

completamente o problema. O consenso é de que será necessária uma combinação de soluções e, sobretudo, cooperação internacional para implementá-las. Em outras palavras, não basta um país criar um mecanismo unilateral; é preciso coordenação multilateral para evitar novas brechas ou conflitos entre jurisdições.

Antes de encerrar, é pertinente destacar que, apesar de termos alcançado os objetivos propostos e esclarecido os pontos centrais da problemática, esta pesquisa também levantou novas indagações que extrapolam seu escopo e poderiam ser exploradas em trabalhos futuros. Deste modo, apresentamos a seguir algumas sugestões de temas para pesquisas futuras que emergiram como desdobramento desta investigação:

- “*Os paraísos turísticos e fiscais: os novos destinos dos nômades digitais*”¹⁴⁷ – Qual o impacto fiscal dos novos vistos concedidos para nômades digitais por países que funcionam como verdadeiros paraísos fiscais? Até que ponto o nomadismo digital em jurisdições de baixa tributação configura apenas um estilo de vida flexível ou passa a se assemelhar a uma estratégia de planejamento tributário agressivo/evasão fiscal por parte dos contribuintes altamente móveis?
- “*Os nômades digitais e a (des)localização do IVA*”¹⁴⁸ – Quais são os efeitos da prestação de serviços remota pelos nômades digitais na tributação do consumo (IVA/ISS)? Diante de um serviço prestado virtualmente, como determinar a jurisdição de tributação do consumo: deve-se considerar o país de origem do prestador ou o país de destino/ localização do consumidor? Essa questão envolve discutir se as regras tradicionais de origem/destino do IVA permanecem adequadas quando o prestador é um nômade deslocando-se entre países.
- “*A utopia da segurança social pública para os nômades digitais*” – Quem deve arcar com os direitos sociais básicos (previdência, saúde, etc.) dos nômades digitais: o país de nacionalidade desses indivíduos ou os diversos países nos quais eles geram valor durante suas estadias? Seria possível estruturar a criação de um regime de segurança social internacional flexível para trabalhadores móveis, de forma a garantir proteção social sem prender o indivíduo a um único Estado? Aqui residem questões sobre

¹⁴⁷ Cfr. STAGE, Barbara; CASI, Elisa; Et al. - *Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance*, p. 18: “It appears that destination countries of digital nomads that are not classical tax havens have become aware that they can attract more digital nomads by offering tax incentives along with digital nomad visas”.

¹⁴⁸ Cfr. FERIA, Rita de la; MAFFINI, Giorgia - *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*, p. 1.

portabilidade de benefícios e contribuições previdenciárias em um mundo de trabalho desterritorializado.

Esses são apenas alguns exemplos de dilemas emergentes que merecem investigação aprofundada. São temas complexos, que extrapolam o direito tributário estrito e tocam também o direito internacional público, a economia e a ciência política. Como consideração final, reforçamos a urgência de atualizar o sistema tributário internacional diante do fenômeno dos nômades digitais. Trata-se de um desafio de nosso tempo: equilibrar soberania fiscal e mobilidade global. De fato, *“com razão ou sem ela, os nômades digitais ganharam a reputação de evasores fiscais”*.

Cabe à comunidade internacional evitar tanto os juízos apressados quanto a perpetuação desse rótulo, por meio da construção de soluções fiscais inovadoras, justas e efetivas. Somente assim poderemos integrar plenamente os nômades digitais ao pacto fiscal social, garantindo que contribuam adequadamente para o bem comum, sem abrir mão da mobilidade que o mundo moderno lhes proporciona. Em suma, o fenômeno do nomadismo digital nos desafia a repensar fundamentos, mas também nos oferece a oportunidade de redesenhar as regras tributárias globais com vistas a um futuro mais equilibrado e cooperativo.

“Com razão ou sem ela, os nômades digitais ganharam a reputação de evasores fiscais.”¹⁴⁹

¹⁴⁹ Cfr. LAI, Tim – *Where Do Digital Nomads Pay Tax?*

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ACADEMIALAB - *Comedores de lótus*. Enciclopédia, 2025. Disponível em: <https://academia-lab.com/enciclop%C3%A9dia/comedores-de-lotus/> (consultado em 18/04/2024).

AGRAWAL, David R.; STARK, Kirk J. - *Will the remote work revolution undermine progressive state income taxes?* Munich: Virginia Tax Review, volume 42, pp. 1-83, 2022.

ALBANEZI, Thaís Blumer - *A possibilidade de tributação das atividades da economia digital pelo ISS à luz da Constituição Federal e a posição do STF acerca do tema*. Revista Brasileira de Direito Tributário e Finanças Públicas, número 91, volume 16, pp. 131-154, 2022. Disponível em: <https://bdjur.stj.jus.br/jspui/handle/2011/163360> (consultado em 20/10/2023).

ALVES, Ana Carvalho – *A Residência Fiscal e os Nómadas Digitais*. Faculdade de Direito de Coimbra, Dissertação de Mestrado, 2022. Disponível em: <https://hdl.handle.net/10316/103621> (consultado em 20/10/2023).

ANDERSSON, Krister - *Parecer do Comité Económico e Social Europeu: Tributação dos teletrabalhadores transfronteiriços a nível mundial e impacto na EU*. Comité Económico e Social Europeu, Jornal Oficial da União Europeia, Série C, C/2024/2479, p. 1-6, 2024. Disponível em: <http://data.europa.eu/eli/C/2024/2479/oj> (consultado em 18/04/2024).

ASSIS JUNIOR, Pedro Prazeres - *Notification Right: Na cooperação administrativa para troca de informações fiscais entre os Estados-membros da União Europeia*. Relatório de Direito Fiscal Europeu, Faculdade de Direito de Lisboa, 2022.

AVI-YONAH, Rueven; SARTORI, Nicola; *et al.* – *Global Perspectives on Income Taxation Law*. 1ª ed., New York: Oxford University Press, 2011.

AVI-YONAH, Rueven; SLEMROD, Joel - *Taxation and Migration*. 1ª ed., The Netherlands: Kluwer Law International, 2015.

BARROSO, Leticia Gomes - *O nomadismo digital e os discursos neoliberais em blogs de viagem*. Brasil: Revista de Comunicação Social, número 2, volume 11, pp. 31-36, 2021.

BARTOSIK-PURGAT, Malgorzata – *Digital Nomads: Entrepreneurship or New Lifestyle?* Poznan University of Economics and Business, número 2, volume 19, pp. 259-266, 2018.

BARZOTTO, Luciane Cardoso; ALLES, Matheus Soletti - *As relações de trabalho e o nomadismo digital: Uma nova cultura de controle laboral e o sobretrabalho*. Brasil: Revista do Tribunal Regional do Trabalho 3ª Região, número 106, volume 68, pp. 27-44, 2022.

BEAUMONT, Jessica - *Digital nomads and sense of place: A case study of Lisbon*. Wageningen University, pp. 1-66, 2019.

BENÍTEZ, Esperanza Macarena Sierra - *La Regulación del Teletrabajo y El Trabajo Nómada en España y su configuración en El Marco Internacional*. Revista Trabalho, Direito e Justiça, número 1, volume 1, pp. 169-183, 2023. Disponível em: https://juslaboris.tst.jus.br/bitstream/handle/20.500.12178/231506/2023_benitez_esperanza_regulacion_teletrabajo.pdf?sequence=1&isAllowed=y (consultado em 16/11/2023).

BERETTA, Giorgio - *Cross-Border Mobility of Individuals and the Lack of Fiscal Policy Coordination Among Jurisdictions (Even) After the BEPS Project*. The Netherlands: Kluwer Law International, Intertax, número 1, volume 47, pp. 91-112, 2019.

BERETTA, Giorgio - *Work on the move: Rethinking Taxation of Labour Income under Tax Treaties*. International Tax Studies, IBFD, número 2, pp. 1-32, 2022.

BRAUNER, Yariv - *Thinking Like a Source State In a Digital Economy*. Levin College of Law, University of Florida, Pittsburgh Tax Review, número 2, volume 18, pp. 224-248, 2021.

BÜHLER, Sarah - *Remote Work: Eine steuerrechtliche Analyse von mobilen Arbeitsmodellen Im Internationalen Kontext*. Switzerland: Helbing Lichtenhahn Verlag, 2023.

CALDAS, António Castro; Teixeira, Martim - *Da Instalação Física à Presença Digital Significativa - Estabelecimento Estável na Era Digital*. Actualidad. Jurídica Uría Menéndez, volume 52, pp. 158-163, 2019.

CAMPOS, Marcio Augusto Pereira da Silva - *Digital Economy and International Taxation: The digital revolution and its impact on the discourse of international tax law*. University of Brasília and the University of Paris 1 Panthéon-Sorbonne, Tese de Doutorado, 2021.

CASTELON, Marta - *International Taxation of Income from Services under Double Taxation Conventions: Development, Practice and Policy*. 1ª ed., The Netherlands: Kluwer Law International Series on International Taxation, 2018.

CASTRO, de Nayane; GOSLING, Marlusa - *A personalidade de nômades digitais: proposta de um framework teórico*. Revista Acadêmica Observatório de Inovação do Turismo, número 2, volume 16, pp. 68-83, 2022.

CHACCUR, Ricardo - *As perspectivas da atual política migratória portuguesa em relação aos nômades digitais a partir da análise econômica do direito*. Jus Scriptums International Journal of Law, número 18, volume 8, pp. 131-153, 2023.

CHRISTIANS, Allison - *Jumping the Line or Out of the Net? Tax and the Immigrant Investor*. Tax Notes International, pp. 1-7, 2017.

CHUKWUDUMOGU, Chidozie George - *The Regulation of Tax Competition: Rethinking "Harmful" Tax Competition in a Global Context*. 1ª ed., United Kingdom: Edward Elgar Publishing Limited, 2021.

COURINHA, Gustavo Lopes - *Estudos de Direito Internacional Fiscal*. 1ª ed., Coimbra: Almedina, 2019.

COURINHA, Gustavo Lopes - *A Residência no Direito Internacional Fiscal: Do abuso subjectivo de convenções*. 1ª ed., Coimbra: Almedina, 2015.

D'ANDREA, Anthony - *Neo-Nomadism: A Theory of Post-Identitarian Mobility in the Global Age*. Mobilities, número 1, volume 1, pp. 95-119, 2006.

DOURADO, Ana Paula – *Direito Fiscal*. 1ª ed., Coimbra: Almedina, 2015.

DOURADO, Ana Paula - *Governança Fiscal Global*. 1ª ed., Coimbra: Almedina, 2017.

DRUEN, Klaus Dieter - *Besteuerung von Arbeitnehmern*. Cologne: Otto Schmidt, German Tax Legal Society, 2017.

ELLIFEE, Craig – *Taxing the Digital Economy: Theory, Policy and Practice*. 1ª ed., United Kingdom: Cambridge University Press, 2021.

ELLIFEE, Craig – *Justifying Source Taxation in the Digital Age*. Victoria University of Wellington Law Review, número 4, volume 52, pp. 1-24, 2021. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=3833990 (consultado em 16/11/2023).

ENACHE, Cristina - *Tax Incentives for Digital Nomads and Remote Workers*. Tax Foundation, 2021. Disponível em: <https://taxfoundation.org/blog/digital-nomad-visas-tax-incentives-for-remote-workers/> (consultado em 30/04/2022).

EUROSTAT - *Tax Revenue Statistics*. 2022. Disponível em: https://ec.europa.eu/eurostat/statistics-explained/index.php?title=Tax_revenue_statistics#Taxes_and_social_contributions_by_subsector (consultado em 30/11/2022)

EXPERTS FOR EXPATS - *Taxation of Digital Nomads in Brazil*. 2023. Disponível em: <https://www.expertsforexpats.com/advice/tax/taxation-of-digital-nomads-in-brazil#:~:text=Normative%20Instruction%20No,they%20comply%20with%20this%20requirement>

FERIA, Rita de la; MAFFINI, Giorgia - *The Impact of Digitalisation on Personal Income Taxes*. British Tax Review, University of Leeds, pp. 1-14, 2021.

FIKRY, Amaly; SANI, Azurin; *Et al.* - *Digital Nomads: Who Are They?* International Journal of Academic Research in Economics and Management and Sciences, número 2, volume 12, pp. 631-641, 2023. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.6007/IJAREMS/v12-i2/17516> (consultado em 16/11/2023).

FOCUS ONLINE - *Gen Z sorgt mit „Office Ghosting“ für erzürnte Gesichter in Unternehmen*. 2025. Disponível em: https://www.focus.de/finanzen/karriere/gen-z-sorgt-mit-office-ghosting-fuer-erzuernte-gesichter-in-unternehmen_2a64a711-6853-4d9d-acf7-d111be5fcf62.html (consultado em 28/02/2025).

FORBES - *The Rise of The Influencer: Predictions for ways they'll change The World*. 2022. Disponível em: <https://www.forbes.com/councils/theyec/2022/07/08/the-rise-of-the-influencer-predictions-for-ways-theyll-change-the-world/> (consultado em 18/04/2024).

FREDERICO, Luiz Fernando - *O significado de gig economy vai muito, muito além da uberização do trabalho*. Transformação Digital, 2021. Disponível em: <https://hazeshift.com.br/gig-economy-uberizacao/> (consultado em 12/09/2023).

GARCEZ, Ana Cláudia Seabra - *Nomadismo Digital: O Caso de Estudo das Terras de Trás-os-Montes*. Instituto Politécnico de Bragança, Dissertação de Mestrado, 2022. Disponível em: <https://bibliotecadigital.ipb.pt/bitstream/10198/25882/1/Ana%20Garcez.pdf> (consultado em 16/11/2023).

HARARI, Yuval Noah – *Sapiens: História Breve da Humanidade*. 19ª ed., Portugal: Elsinore, 2019.

HOHENWARTER, Daniela; METZLER, Vanessa - *Taxation of Employment Income in International Tax Law*. Wien: Linde Verlag, 2009.

HOLDERNESS, Hayes - *Individual Home-Work Assignments for State Taxes*. Washington Law Review, pp. 1-60, 2022. Disponível em: <http://dx.doi.org/10.2139/ssrn.4009277> (consultado em 18/04/2024).

HONGLER, Peter; PISTONE, Pasquale - *Blueprints for a New PE Nexus to Tax Business Income in the Era of the Digital Economy*. The Netherlands: IBFD, Working paper, pp. 1-63, 2015. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2586196 (consultado em 16/11/2023).

JANKOWIAK, Ingo - *Doppelte Nichtbesteuerung im Internationalen Steuerrecht*. 1^a ed., German: Nomos Verlag, 2009.

KIRK, Bryan - *Tax Planning for the Modern Digital Nomad: Clients who WFH or retire abroad are still U.S. taxpayers and may benefit from an inter-jurisdictional team of advisers*. 2023. Disponível em: <https://www.financialplanningassociation.org/learning/publications/journal/OCT23-tax-planning-modern-digital-nomad-OPEN#:~:text=U,citizens%2C%20the> (consultado em 18/04/2024)

KOSTIĆ, Svetislav V. - *The Taxation of Employment Income*. World Tax Journal, 2019.

KOSTIĆ, Svetislav V. - *In Search of the Digital Nomad: Rethinking the Taxation of Employment Income under Tax Treaties*. The Netherlands: World Tax Journal, IBFD, pp. 189-225, 2019.

KOSTIKIDIS, Savvas - *Nexus for Source Taxation of Mobile Individual Service Providers in Tax Treaties*. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working Paper, pp. 1-38, 2022.

KPMG - *Remote Workers – potential changes to the UN model tax treaty*. 2023. Disponível em: <https://kpmg.com/uk/en/insights/tax/tmd-remote-workers-potential-changes-to-the-un-model-tax-treaty.html#:~:text=The%20two%20papers%20consider%20a,4%29%20referred%20to%20a> bove (consultado em 18/04/2024).

LAI, Tim – *Where Do Digital Nomads Pay Tax?* Forbes, 2022. Disponível em: <https://www.forbes.com/sites/timlai/2020/07/30/where-do-digital-nomads-pay-their-taxes/> (consultado em 30/11/2022).

LANG, Michael – *Tax Treaty Interpretation*. 13^a ed., Wien: Linde Verlag, 2001.

LANG, Michael; SCHUCH, Josef; *Et al.* – *Dependent Agents as Permanent Establishments*. Wien: Linde Verlag, Series on International Tax Law Michael Lang, volume 85, 2014.

LANG, Michael - *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. 3ª ed., Wien: Linde Verlag, 2021.

LANG, Michael; RISSE, Robert – *Tax Law and Digitization: How to Combine Legal Tech and Tax Tech*. 1ª ed., The Netherlands: Kluwer Law International, 2022.

LODOVICI, Manuela Samek - *The impact of teleworking and digital work on workers and society*. Luxembourg: European Parliament, Policy Department for Economic, Scientific and Quality of Life Policies, pp. 1-174, 2021.

LÓPEZ, Ana M. – *Digital nomads: statistics & facts*. Statista, 2024. Disponível em: <https://www.statista.com/topics/9259/digital-nomads/#topicOverview> (consultado em 22/07/2024).

LUND, Susan; MADGAVKAR, Anu; *Et al.* - *The Postpandemic Economy: The future of work after COVID-19*. McKinsey Global Institute, 2021.

LUZ, Victor Lyra Guimarães - *Ainda sobre reflexos tributários decorrentes do Covid-19: determinação da residência fiscal de indivíduos em home office no Brasil*. São Paulo: IBDT, Revista Direito Tributário Internacional Atual, número 9, volume 5, pp. 273-303, 2021. Disponível em: <https://revista.ibdt.org.br/index.php/RDTIAtual/article/download/1033/264/3968> (consultado em 18/04/2024).

MACHADO, Ivânia Eloisa Teixeira – *Nomadismo digital em cidades de média dimensão: o caso de Amarante*. Escola Superior de Hotelaria e Turismo Politécnico do Porto, Dissertação de Mestrado, 2023. Disponível em: <https://recipp.ipp.pt/entities/publication/a9dbc625-5fa0-46e1-9cdc-94b726dc02ab> (consultado em 18/04/2024).

MAKIMOTO, Tsugio; MANNERS, David – *Digital Nomad*. 1ª ed., England: Wiley Editorial, 1997.

MANYIKA, James; LUND, Susan; *Et al.* - *Independent Work: Choice, Necessity, and The Gig Economy*. Mckinsey Global Institute, 2016.

MARTINS, Pedro Henriques - *A Tributação Internacional dos Rendimentos de Trabalho na Era Digital: O caso do Trabalho Remoto*. Universidade Católica Portuguesa, Dissertação de Mestrado, 2022. Disponível em: <https://repositorio.ucp.pt/bitstream/10400.14/39386/1/203091299.pdf> (consultado em 16/11/2023).

MBO Partners – *The Digital Nomad Search Continues*. pp. 1-12, 2021. Disponível em: https://info.mbopartners.com/rs/mbo/images/MBO_Partners_2021_Digital_Nomad_Research_Brief.pdf (consultado em 18/04/2024).

MBO Partners – *Digital Nomads: Nomading Normalizes in 2024*. pp. 1-20, 2024. Disponível em: <https://www.mbopartners.com/state-of-independence/digital-nomads/> (consultado em 18/04/2024).

MODELSKI, George - *Long Cycles in World Politics*. 1ª ed., Seattle: University of Washington Press, 1987.

MORAIS, Rui Duarte - *Sobre o IRS*. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 2010.

MOREIRA, Mônica Ferraz; BRIZOLLA, Maria Margarete Baccin; *Et al.* - *Teletrabalho, qualidade de vida dos trabalhadores e o desempenho econômico e financeiro das organizações*. Desenvolvimento em Questão, número 59, volume 21, pp. 1-20, 2023. Disponível em: <https://www.revistas.unijui.edu.br/index.php/desenvolvimentoemquestao/article/view/14680> (consultado em 20/12/2023).

MURDOCH, Gillian; MAURER, Ludmilla; *et al.* - *Taxation of Workers in the Gig Economy: A European Perspective*. The Netherlands: Kluwer Law International, Intertax, número 1, volume 49, pp. 71-81, 2021.

MYERS, Joe - *Countries where you can buy citizenship*. World Economic Forum, 2016. Disponível em: <https://www.weforum.org/agenda/2016/07/countries-selling-citizenship/> (consultado em 26/10/2023).

NAROTZKI, Doron; KUPERBERG, Vered - *The Potential Federal Income Tax Liability of Foreign Digital Nomads*. Tax Notes Federal, número 1, volume 179, pp. 65-69, 2023.

NIESTEN, Hannelore - *Revisiting the Fiscal and Social Security Status of Highly Mobile Workers in the Road and Railway Transportation: Quo Vadis?* Intertax, número 11, volume 46, pp. 836-855, 2018.

NIESTEN, Hannelore - *Revising the Fiscal and Social Security Landscape of International Teleworkers in the Digital Age*. Intertax, número 2, volume 49, pp. 120-143, 2021.

NOMAD GATE - *The Ultimate Tax Guide for American Nomads & Expats*. Disponível em: <https://nomadgate.com/us-tax-guide/#:~:text=Do%20you%20need%20to%20file,US%20taxes%20while%20living%20abroad> (consultado em 18/04/2024).

NOMAD LIST - *The 2024 State of Digital Nomads*. 2024. Disponível em: https://nomads.com/digital-nomad-statistics#trip_duration (consultado em 18/04/2024).

OCDE - *Commentaries on the articles of the Model Tax Convention*. 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html (consultado em 26/10/2023).

OCDE - *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017*. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html (consultado em 26/10/2023).

OCDE - *Automatic Exchange Portal: Apoio em linha para a implementação da troca automática de informações em matéria fiscal*. Rules Governing Tax Residence. Disponível em: <https://www.oecd.org/tax/automatic-exchange/crs-implementation-and-assistance/tax-residency/> (consultado em 26/10/2023).

OCDE - *Should OECD countries develop new Digital Nomad Visas?* 2022. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/should-oecd-countries-develop-new-digital-nomad-visas_4d425e15-en.html (consultado em 26/10/2023).

OCDE – *Better Life Index*. Disponível em: <https://www.oecdbetterlifeindex.org/pt/> (consultado em 18/04/2024).

OLIVIER, Timothy Borg - *Developments in the Analysis of the Tie-Breaker Rules*. Intertax número 1, volume 45, pp. 82-102, 2017.

OREL, Marko - *Coworking environments and digital nomadism: balancing work and leisure whilst on the move*. World Leisure Journal, número 3, volume 61, p. 215-227, 2019.

OURO, Marisa - *Tributação dos nómadas digitais: desafios e questões controvertidas*. Tributário do Turismo: um desafio do século XXI, Editora Rei dos Livros Direito, pp. 113-126, 2021.

OURO, Marisa - *There Must Be Fifty Ways to Tax a Digital Nomad: Does Taxation Constrain the Geographical Freedom of the Digital Nomad?* Os Impostos e o Futuro (Coord. Clotilde Celorico Palma), pp. 1-15, 2023. Disponível em: <https://ssrn.com/abstract=4352563> (consultado em 6/11/2023).

OURO, Marisa - *It's Complicated: The Problematic Interplay between Digital Nomads, the EU Minimum Taxation Directive and the Proposed Unshell Directive*. The Netherlands: IBFD, European Taxation, número 10, volume 63, pp. 1-7, 2023.

OURO, Marisa - *O nomadismo digital e o elefante na sala: o estabelecimento permanente*. Tributação da Economia Digital, Editora Vida Económica, pp. 245-258, 2023.

PARLAMENTO EUROPEU, Resolução Legislativa P8_TA(2018)0524, de 13 de dezembro de 2018 - *Tributação das sociedades com uma presença digital significativa*. Disponível em: https://www.europarl.europa.eu/doceo/document/A-8-2018-0426_PT.html (consultado em 18/04/2024).

PEÑA, Carolina Acuña - *Acciones incluidas en el proyecto beps que tienen incidencia en personas naturales vinculadas a través de contratos laborales de movilidad internacional y en sus compañías empleadoras*. Revista de derecho Fiscal, PP. 7-26, 2018. Disponível em: <https://revistas.uexternado.edu.co/index.php/fiscal/article/view/5409/6603> (consultado em 18/04/2024).

PEREIRA, Paula Rosado - *Convenções sobre Dupla Tributação no Atual Direito Fiscal Internacional*. 1ª ed., Coimbra: Almedina, 2021.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite - *Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações*. São Paulo: IBDT, Série Doutrina Tributária, volume 31, 2020.

PIGUET, Etienne - *Climate change and forced migration*. New Issues in Refugee Research, Research Paper, número 153, 2008. Disponível em: <http://www.unhcr.org/research/working/47a316182/climate-change-forcedmigration-etienne-piguet.html>. (consultado em 18/04/2024).

PIGNATARI, Leonardo Thomaz - *Article 15(2) of the OECD Model and the International Hiring-Out of Labour: New Criteria Required?* The Netherlands: IBFD, Bulletin for International Taxation, pp. 487-496, 2020.

PIGNATARI, Leonardo Thomaz - *The Taxation of 'Digital Nomads' and the '3 W's': Between Tax Challenges and Heavenly Beaches*. The Netherlands: Kluwer Law International, Intertax, número 5, volume 51, pp. 384-396, 2023.

PIRES, Manuel – *International Juridical Double Taxation of Income*. Netherlands: Kluwer Law and Taxation Publishers, Series on International Taxation, número 11, 1989.

PIRES, Rita Calçada – *Manual de Direito Internacional Fiscal*. 1ª ed., Coimbra: Almedina, 2018.

PRIBERAM - *Dicionário da Língua Portuguesa*. 2025. Disponível em: <https://dicionario.priberam.org/> (consultado em 18/04/2024).

PONZANESI, Sandra; LEURS, Koen - *Digital Migration Practices and the Everyday*. Department of Media and Culture Studies, Utrecht University, The Netherlands, pp. 103-121, 2022. Disponível em:

https://www.researchgate.net/publication/362416466_Digital_Migration_Practices_and_the_Everyday (consultado em 25/10/2023).

PÖTGENS, Frank - *Income from International Private Employment*. The Netherlands: IBFD, Academic Council Doctoral Series, volume 12, 2007.

PRODANOV, Cleber Cristiano; FREITAS, Ernani Cesar de - *Metodologia do trabalho científico: Métodos e Técnicas da Pesquisa e do Trabalho Acadêmico*. 1ª ed., Rio Grande do Sul: Universidade Feevale, 2013.

REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander - *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 4ª ed., The Netherlands: Wolters Kluwer Law & Business, volume I e II, 2015.

ROOSE, Kevin - *Welcome to the YOLO Economy*. The New York, 2021. Disponível em: <https://www.nytimes.com/2021/04/21/technology/welcome-to-the-yolo-economy.html> (consultado em 25/10/2023).

ROZAS, José-Andrés; POWNALL, Joshua - *A European Internet Access Tax*. The Netherlands: Kluwer Law International, Intertax, número 8 e 9, volume 50, pp. 604-611, 2022.

RUDNICK, Roy; WEISS, Michelle F. – *Mundo por Terra 2*. 1ª ed., Cartase, 2016.

RUPP, Thomas; KNIES, Jorg-Thomaz; *Et al.* – *Internationales Steuerrecht*. 5 ed., Stuttgart: Schaffer-Poeschel Verlag, 2022.

SCHAFFER, Erich - *Domestic Attribution of Income and Taxation of International Entertainers and Sportspersons: Theory and Practice of Art. 17 OCDE Model Convention*. The Netherlands: IBFD, volume 5, 2017.

SCHALLMO, Daniel R. A.; RUSNJAK, Andreas; *et al.* – *Digitale Transformation von Geschäftsmodellen Grundlagen, Instrumente und Best Practices*. 2ª ed., German: Springer Glaber, 2020.

SCHÖN, Wolfgang - *International tax coordination for a second-best world (Part I)*. Amsterdam: IBFD, World Tax Journal, número 1, volume 1, pp. 67-114, 2009.

SCHÖN, Wolfgang - *Ten Questions about Why and How to Tax the Digitalized Economy*. Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, Working Paper, pp. 1-31, 2017.

SCHOUERI, Luís Eduardo - *The residence of the employer in the “183-day clause” (article 15 of the OECD’s Model Double Taxation Convention)*. The Netherlands: Wolters Kluwer, Intertax, número 1, volume 21, 1993.

SCHOUERI, Luís Eduardo - *Regras de residência fiscal da pessoa física no direito comparado e no direito brasileiro*. Thomsom Reuters, Revista Tributária das Américas, volume 5, pp. 1-20, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo - *Direito tributário*. 9ª ed., São Paulo: Saraiva, 2019.

SEMENOVA, Elena V.; SIDOROV, Dmitriy V. - *Critical Analysis and Assessment of Prospects of Development of a Tax for Digital Services*. Russian Journal of Economics and Law, número 4, volume 16, pp. 762-776, 2022.

SMIRNOVA, Elena; OKHRIMENKO, Igor; *Et al.* - *Review of Best Practices in Self-Employment Taxation*. Public Organization Review, pp. 1-16, 2022. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s11115-022-00604-1> (consultado em 25/10/2023).

STAGE, Barbara; CASI, Elisa; *Et al.* - *Citizenship/Residence by Investment and Digital Nomad Visas: The Golden Era of Individual Tax Evasion and Avoidance*. Working Paper Series, número 129, pp. 1-28, 2023.

STEVENS, Elizabeth J. – *Where the Money Is: Tax and Worker Mobility*. The Netherlands: Tax Notes, pp. 1-25, 2022. Disponível em: <https://www.taxnotes.com/tax-notes-today-international/treaties/where-money-tax-and-worker-mobility/2022/08/17/7dt8x?highlight=> (consultado em 26/10/2022).

ŠTRKOLEC, Miroslav; HRABČÁK, Ladislav – *Tax Fairness in the Context of the Digital (Industrial) Revolution 4.0*. *Studia Iuridica Lublinensia*, número 4, volume 31, pp. 155-174, 2022.

SURAK, Kristin - *Who wants to buy a visa? Comparing the uptake of residence by investment programs in the European Union*. *Journal of Contemporary European Studies*, London School of Economics, volume 30(1), pp. 151-169, 2022.

SUTHERLAND, Will; JARRAHI, Mohammad Hossein - *The Gig Economy and Information Infrastructure: The Case of the Digital Nomad Community*. *Proceedings of the ACM on Human-Computer Interaction*, article 97, pp. 1-24, 2017. Disponível em: https://www.researchgate.net/publication/320545776_The_Gig_Economy_and_Information_Infrastructure_The_Case_of_the_Digital_Nomad_Community (consultado em 14/11/2023).

Cfr. T.R.PUPPIO - *Tributação para Nômades Digitais na Inglaterra: O Que Você Precisa Saber*. Disponível em: <https://www.trpuppioadvocacia.com.br/post/tributa%C3%A7%C3%A3o-para-n%C3%B4mades-digitais-na-inglaterra-o-que-voc%C3%AA-precisa-saber> (consultado em 18/04/2024).

TURINA, Alessandro - *Which 'Source' Taxation for the Digital Economy?*, *Intertax*, número 6/7, volume 46, pp. 2018.

TYUTYURYUKOV, Vladimir; GUSEVA, Natalia – *From remote work to digital nomads: tax issues and tax opportunities of digital lifestyle*. Elsevier, *IFAC Papers Online*, número 13, volume 54, pp. 188-193, 2021.

VALENTE, Piergiorgio - *Digital Revolution. Tax Revolution?* *Bulletin for International Taxation*, IBFD, número 4a, volume 72, pp. 1-7, 2018.

VASQUES, Sérgio – *Manual de Direito Fiscal*. 1ª ed., Coimbra: Almedina, 2011.

VERGARA, Ignacio Sánchez; OREL, Marko; *Et al.* - "Home office is the here and now." *Digital nomad visa systems and remote work-focused leisure policies*. *World Leisure Journal*, pp. 1-20, 2023. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/16078055.2023.2165142> (consultado em 14/11/2023).

VLCEK, William - *Offshore Finance and Global Governance: Disciplining the Tax Nomad*. United Kingdom: School of International Relations University of St. Andrews, 2017.

WAGENAAR, Leonard - *The Real Reason Your Work Doesn't Let You Remote-Work from Abroad, and How to Fix It*. Tax Policy Associates, 2022. Disponível em: https://www.taxpolicy.org.uk/2022/11/09/remote_work/?#_ftn10 (consultado em 14/11/2023).

WILLMENT, Nina - *The travel blogger as digital nomad: (Re-)imagining workplace performances of digital nomadism within travel blogging work*. New York: Information Technology & Tourism, número 3, volume 22, pp. 391-416, 2020.

XAVIER, Alberto - *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª ed., Rio de Janeiro: Editora Forense, 2010.

XAVIER, Alberto - *Direito Tributário Internacional*. 2ª ed., Coimbra: Almedina, 2022.

YUMASHEV, Alexey; AKHMETSHIN, Elvir - *Freelancing as a type of entrepreneurship: Advantages, disadvantages and development prospects*. *Journal of Entrepreneurship Education*, número especial, volume 21, pp. 1-10, 2018.