

**Nômades digitais e a tributação transnacional: uma reflexão sobre
imposto de renda e desafios fiscais no Brasil**

**Digital nomads and transnational taxation: a reflection on income tax
and fiscal challenges in Brazil**

Djenifer Paganini Citron do Amarante¹
Paulo Antonio Caliendo Velloso da Silveira²

DOI: <https://doi.org/10.47319/rdft.v8n1.101>

Resumo

O aumento expressivo do nomadismo digital trouxe desafios à tributação no âmbito do Imposto de Renda, levantando a seguinte questão: como o Brasil pode tributar adequadamente os nômades digitais, considerando sua mobilidade e ausência de domicílio fixo? Para investigar essa hipótese, foi conduzida uma pesquisa bibliográfica e documental, analisando as normativas brasileiras, tratados internacionais e ações da OCDE, bem como a prática fiscal em outros países. O primeiro resultado obtido sugere que o sistema tributário brasileiro ainda apresenta lacunas significativas, especialmente em relação à definição de domicílio fiscal e estabelecimento permanente para esses trabalhadores.

Palavras-chave: Nômades digitais; imposto de renda; domicílio fiscal; cooperação tributária.

¹ Advogada. Mestranda em Direito pela PUCRS, com bolsa CAPES. Realizou o Curso de Inverno de Direito Internacional, na Academia de Direito Internacional de Haia (The Hague Academy of International Law). Integrante do Grupo de Pesquisas Novas Tecnologias, Processo e Relações de Trabalho (CNPq/PUCRS). djeniamarante@gmail.com.

² Advogado. Doutor em Direito, na área de Concentração de Direito Tributário, pela Pontifícia Universidade Católica de São Paulo. Doutor em Filosofia, pela Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul. Árbitro da Lista brasileira do Sistema de Controvérsias do Mercosul. Professor permanente da Pontifícia Universidade Católica do Rio Grande do Sul.

Abstract

The rapid rise of digital nomadism has posed significant challenges to income tax regulations, raising the question: how can Brazil effectively tax digital nomads, considering their mobility and lack of a fixed residence? To explore this hypothesis, a bibliographic and documentary research was conducted, analyzing Brazilian regulations, international treaties, and OECD actions, as well as the tax practices of other countries. The initial findings suggest that Brazil's tax system still faces significant gaps, particularly regarding the definition of tax residency and permanent establishment for these transnational workers.

Keywords: Digital nomads; income tax; tax domicile; tax cooperation.

Introdução

Com o crescimento do nomadismo digital, surgem perguntas cruciais sobre a adequação do sistema tributário atual para lidar com essas novas formas de trabalho. Dentre elas, uma questão central se impõe: de que forma a legislação brasileira pode tributar adequadamente o Imposto de Renda dos nômades digitais, levando em consideração suas características transnacionais e a ausência de um domicílio³ tributário fixo?

³ Cabe lembrar das diferenças entre domicílio e residência. No Direito, os conceitos de domicílio e residência possuem distinções importantes. O domicílio, conforme o artigo 70 do Código Civil brasileiro, é o local onde a pessoa estabelece sua residência com a intenção de permanência, sendo também onde exerce suas principais atividades de vida civil. Por outro lado, a residência refere-se apenas ao local físico onde a pessoa habita, podendo ser temporária e sem o propósito de estabelecer ali sua vida civil. Já o domicílio possui uma relevância jurídica maior, especialmente no que tange às obrigações e direitos. BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 17 mar. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 09 set. 2024. O artigo 127 do Código Tributário Nacional (CTN) aborda o conceito de domicílio tributário, que é o local onde o contribuinte está sujeito às suas obrigações fiscais. Ele permite que o contribuinte escolha o local de seu domicílio tributário, sendo que, na ausência dessa escolha, a autoridade fiscal poderá defini-lo com base nas atividades do contribuinte. Vale ressaltar que o domicílio tributário pode não coincidir com o domicílio civil. BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 set. 2024. Além disso, os entes federativos, como União, Estados e Municípios, possuem legislação que permite ao contribuinte optar pelo domicílio tributário eletrônico, uma modalidade em que as notificações e comunicações fiscais são feitas de forma digital. Esse canal oficial de comunicação no ciberespaço, visa aumentar a eficiência nas interações entre o contribuinte e o Fisco, promovendo maior celeridade nos processos tributários. BRASIL. Governo Federal. Optar pelo domicílio tributário eletrônico. *Gov.com*,

O nomadismo digital é uma nova modalidade de trabalho que tem crescido de forma exponencial, em especial após a pandemia de Covid-19, e desafia as normas tradicionais de jurisdição fiscal. Os nômades digitais não se enquadram facilmente nas definições de domicílio fiscal⁴ e estabelecimento permanente, que são bases fundamentais para a tributação de rendas. Este artigo busca investigar como a legislação brasileira lida com esses trabalhadores, explorando suas implicações fiscais e propondo melhorias na regulação atual.

Buscando responder à questão levantada, o presente artigo tem como objetivo investigar as nuances da tributação do Imposto de Renda dos nômades digitais no Brasil, considerando a legislação nacional, os tratados internacionais, bem como as práticas adotadas por outros países. O estudo abordará questões como a definição de domicílio fiscal, a aplicação do conceito de estabelecimento permanente e a importância da cooperação internacional no combate à evasão fiscal, sempre levando em conta a complexidade da mobilidade desses profissionais.

O método de abordagem que será utilizado é o dedutivo, partindo de princípios gerais de tributação para investigar a aplicabilidade deles aos nômades digitais no Brasil. O método de procedimento empregado será de pesquisa bibliográfica e documental, com base em legislações, tratados internacionais e convenções da OCDE, além de uma análise comparativa de práticas fiscais em outros países. O método de interpretação dos dados será feito de maneira qualitativa, onde as análises são feitas à luz de conceitos tradicionais de domicílio fiscal e estabelecimento permanente, contrapondo-os às exigências e características específicas dos nômades digitais.

[s./l.], 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/optar-pelo-domicilio-tributario-eletronico>. Acesso em: 09 set. 2024.

⁴ No contexto tributário, a residência está relacionada com o local onde uma pessoa vive fisicamente e tem a intenção de permanecer, ou seja, residência fiscal diz respeito ao local onde a pessoa tem o centro de sua vida pessoal e, por isso, é considerada um residente para fins tributários. No caso dos nômades digitais, não há como referir que há uma residência fiscal, porquanto a ideia do próprio nomadismo é movimento, não havendo o ânimo de permanência em nenhum limite territorial fixo. O domicílio fiscal refere-se ao local que uma pessoa ou empresa escolhe para ser o centro de suas obrigações fiscais e administrativas. É onde o contribuinte é registrado para fins tributários, sendo o local onde ele pode ser localizado para responder a obrigações fiscais, como pagamento de tributos, envio de correspondências fiscais, etc.

A pesquisa examina a necessidade de ajustes no arcabouço jurídico brasileiro para alcançar uma tributação mais eficaz e justa, especialmente no que tange à cooperação tributária internacional. Além disso, analisa-se como outros países têm lidado com a questão e o impacto dessas práticas no contexto brasileiro. O presente estudo se propõe a oferecer respostas concretas sobre como o Brasil pode ajustar seu sistema de tributação de forma a alcançar uma melhor regulamentação dos nômades digitais, mantendo-se competitivo no cenário global e evitando a evasão fiscal por meio de lacunas normativas.

1 - Da definição e da contextualização dos nômades digitais

O termo "nômade digital" foi introduzido por Makimoto e Manners em 1997⁵, quando os autores previram que, com o avanço da tecnologia, seria possível desvincular o trabalho de uma localização geográfica fixa, permitindo que as pessoas trabalhassem remotamente de qualquer lugar do mundo. Esse conceito se consolidou ao longo dos anos, ganhando ainda mais força a partir da pandemia de Covid-19, que acelerou a adoção do trabalho remoto e expandiu as fronteiras do que entendemos como local de trabalho.

De acordo com Matheus de Souza⁶, o nômade digital é um indivíduo que utiliza a internet como ferramenta principal para realizar seu trabalho, podendo, assim, trabalhar de qualquer lugar do mundo, seja mantendo sua carreira em andamento ou criando novas oportunidades de trabalho conforme se desloca. O nomadismo digital, assim, é mais do que uma simples modalidade de teletrabalho; ele representa uma nova maneira de conciliar a vida profissional e pessoal, integrando trabalho e lazer em um mesmo plano.

⁵ MAKIMOTO, Tsugio; MANNERS, David. *Digital nomad*. Chichester: Wiley, 1997.

⁶ SOUZA, Matheus de. *Nômade digital: um guia para você viver e trabalhar como e onde quiser*. Belo Horizonte: Autêntica Business, 2019.

Fincato, Amarante e Silva⁷ definem o nômade digital como um trabalhador que, além de exercer suas atividades remotamente por meio da internet, está em constante deslocamento, caracterizando-se por uma vida em trânsito e, ao mesmo tempo, pela busca de condições dignas de trabalho, independentemente de onde esteja localizado. Diante dessa conceituação, conclui-se que o conceito clássico de domicílio tributário, tradicionalmente vinculado a um local fixo no território, mostra-se inadequado para esses trabalhadores, uma vez que sua mobilidade geográfica não se alinha aos critérios estabelecidos pela legislação tributária de diversos países.

Além disso, Marisa Ouro⁸ complementa que o nomadismo digital não se restringe a uma única definição, pois envolve múltiplas variáveis, incluindo a duração e a motivação das viagens, bem como as características do trabalho remoto. De acordo com a autora, os nômades digitais não possuem vínculos fortes com um único território fiscal, o que os coloca em uma posição nova e desafiadora para os sistemas tributários ao redor do mundo⁹. Ela ainda observa que a desconexão entre o lugar onde o trabalho é realizado e o local de domicílio do nômade cria complexidades adicionais na hora de determinar qual país tem o direito de tributar a renda gerada por esses profissionais.

No contexto brasileiro, essa categoria de trabalhadores começou a ser oficialmente reconhecida a partir de 2021, com a Resolução nº 45 do Conselho Nacional de Imigração, que regulamentou a concessão de vistos para nômades digitais estrangeiros que desejam trabalhar remotamente no Brasil¹⁰. A iniciativa visa atrair profissionais globais para o país, diversificando a base de talentos e fomentando a

⁷ FINCATO, Denise P.; AMARANTE, Djenifer P.C.; SILVA, Greicy P. do. Nômades Digitais: Um novo Direito para um novo perfil de trabalhador. In: *Encontros Internacionais de Direito Internacional: Atualidades e Desafios do Direito Internacional*, 2024, Porto.

⁸ OURO, Marisa. There must be fifty ways to tax a digital nomad: does taxation constrain the geographical freedom of the digital nomad? *SSRN*, [s.l.], 2023. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4352563. Acesso em: 05 set. 2024.

⁹ OURO, Marisa. There must be fifty ways to tax a digital nomad: does taxation constrain the geographical freedom of the digital nomad? *SSRN*, [s.l.], 2023. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4352563. Acesso em: 05 set. 2024.

¹⁰ FINCATO, Denise P.; AMARANTE, Djenifer P.C.; SILVA, Greicy P. do. Nômades Digitais: Um novo Direito para um novo perfil de trabalhador. In: *Encontros Internacionais de Direito Internacional: Atualidades e Desafios do Direito Internacional*, 2024, Porto.

economia digital. No entanto, como apontado por Fincato, Amarante e Silva¹¹, apesar do reconhecimento legal, ainda existem lacunas significativas na regulamentação fiscal dos nômades digitais, tanto no que diz respeito à definição de domicílio fiscal quanto à aplicação do conceito tradicional de estabelecimento permanente.

Portanto, o nomadismo digital desafia as noções tradicionais de tributação, especialmente em relação ao domicílio fiscal e à aplicação das regras de estabelecimento permanente. A ausência de um domicílio fixo e a constante mobilidade desses profissionais fazem com que a aplicação das regras tributárias convencionais se torne inadequada ou insuficiente, exigindo novos critérios para abordar as complexidades fiscais que surgem com essa nova forma de trabalho.

2 - Do domicílio tributário e da tributação no Brasil

No Brasil, a tributação do Imposto de Renda Pessoa Física (IRPF) baseia-se no conceito de domicílio tributário, conforme previsto no artigo 127 da Lei nº 5.172/1966, o Código Tributário Nacional (CTN)¹². Segundo essa legislação, qualquer pessoa física que permaneça no Brasil por mais de 183 dias, consecutivos ou não, durante o ano-calendário, será considerada residente fiscal e, portanto, sujeita à tributação sobre sua renda global, isto é, sobre rendimentos obtidos tanto no Brasil quanto no exterior¹³.

O conceito de "domicílio tributário" refere-se ao local onde o contribuinte deve cumprir suas obrigações fiscais, sendo determinado pelo lugar de residência ou pelo local de sua principal atividade econômica, conforme o artigo 127 do CTN¹⁴. Esse conceito está diretamente relacionado à vinculação fiscal do contribuinte e impacta sua sujeição às obrigações fiscais de um país. Embora esse critério possa ser

¹¹ *Ibid.*

¹² BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 set. 2024.

¹³ BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1.548, de 13 de fevereiro de 2015. Dispõe sobre o domicílio tributário eletrônico no âmbito da *Secretaria da Receita Federal do Brasil* (RFB). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079>. Acesso em: 09 set. 2024.

¹⁴ CALIENDO, Paulo Antonio da Silveira. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2019, 2 ed.

influenciado pela localização física do contribuinte, ele também engloba a sede das atividades econômicas para pessoas jurídicas¹⁵.

Paulo Caliendo, em seu artigo "Direito Tributário e Análise Econômica do Direito: Contribuições e Limites"¹⁶, discute a intersecção entre o Direito Tributário e a Análise Econômica, ressaltando a importância de um sistema tributário eficiente e equitativo. Segundo ele, a tributação deve ser compreendida como um fenômeno intersistêmico que envolve política, economia e direito, devendo evoluir continuamente para se adaptar às novas realidades econômicas e sociais. Princípios como a neutralidade fiscal e a capacidade contributiva são fundamentais para garantir que a tributação ocorra de forma justa, sem distorcer as decisões econômicas dos contribuintes.

Além disso, Caliendo defende que a Análise Econômica do Direito¹⁷ pode auxiliar na identificação de ineficiências no sistema tributário, sugerindo políticas fiscais que promovam tanto a justiça social quanto uma arrecadação eficaz. Ele adverte, entretanto, que essa análise deve ser utilizada com cautela para que não se sobreponha aos princípios jurídicos fundamentais, como a justiça e os direitos individuais. A crescente complexidade da economia digital, por exemplo, exige um sistema tributário flexível, capaz de lidar com novas formas de trabalho, como o nomadismo digital.

A análise de Caliendo revela que o sistema tributário brasileiro não tem sido eficiente nem equitativo ao lidar com as transformações trazidas pela economia digital, especialmente no caso dos nômades digitais. Esses profissionais transitam entre países, permanecendo em cada um por períodos relativamente curtos, o que dificulta a determinação de seu domicílio fiscal¹⁸. A legislação fiscal tradicional, que se baseia em critérios como permanência física, não consegue capturar a mobilidade

¹⁵ *Ibid.*

¹⁶ CALIENDO, Paulo Antonio da Silveira. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, v. 2, n. 1, p. 7-45, jan./abr. 2009.

¹⁷ *Ibid.*

¹⁸ OURO, Marisa. There must be fifty ways to tax a digital nomad: does taxation constrain the geographical freedom of the digital nomad? *SSRN*, [s.l.], 2023. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4352563. Acesso em: 05 set. 2024.

desses trabalhadores. Fincato, Amarante e Silva¹⁹ também argumentam que o nomadismo digital escapa às definições rígidas da legislação fiscal, criando desafios para a tributação.

A pandemia de Covid-19 acentuou esses problemas, revelando a inadequação dos critérios tradicionais de domicílio tributário. A emergência do trabalho remoto, em que muitos profissionais permanecem em países diferentes daqueles onde suas empresas estão sediadas, evidenciou que critérios como a intenção de permanência e o número de dias de estadia em um país são insuficientes²⁰. imperativo revisar tais critérios, buscando adaptá-los à nova realidade, onde indivíduos, apesar de não planejarem fixar domicílio em um país estrangeiro, acabam gerando vínculos fiscais significativos, dada sua permanência estendida e a natureza global do trabalho remoto²¹.

No texto "A Insegurança Jurídica na Tributação do Consumo de Bens com Novas Tecnologias e a Reforma Tributária"²², Alcoforado discute a complexidade do

¹⁹ OURO, Marisa. There must be fifty ways to tax a digital nomad: does taxation constrain the geographical freedom of the digital nomad? *SSRN*, [s.l.], 2023. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4352563. Acesso em: 05 set. 2024.

²⁰ Aqui, o autor trata residência da seguinte forma: “o critério subjetivo na determinação da residência fiscal vai muito além da simples permanência, em um dado País, por um período de tempo. De uma maneira geral, o critério subjetivo baseia a determinação da residência fiscal em elementos intencionais, valendo-se do ânimo definitivo de permanência ou no centro vital de interesses. Estes, portanto, são os fatos e circunstâncias que se vale o critério subjetivo para aferir a residência fiscal em determinado Estado, devendo ser utilizado na interpretação das normas de determinação de residência. (...) No caso brasileiro, em primeiro lugar, importante ser dito que as normas prescritas no art. 127 do CTN e no art. 171 do Decreto-lei n. 5.844, de 23 de novembro de 1943, não se aplicam na definição da residência para fins de determinação da incidência do imposto de renda. Tais regras tratam, em verdade, do domicílio fiscal dentro do território nacional²⁵, que não têm a ver com o recorte a ser dado em relação às regras de residência do imposto de renda. O legislador não foi tão claro ao estabelecer o critério subjetivo (ânimo) no Direito brasileiro. A interpretação das normas, no entanto, não pode olvidar da própria noção de residência, entendida como o estabelecimento e permanência em um país com ânimo definitivo, que pode ser visualizada a partir de determinados elementos (fatos e circunstâncias)”. Em verdade, o autor se confunde com a definição de “residência” e “domicílio”, não levando em conta a definição que o próprio Código Civil brasileiro faz no art. 70. Para fins de esclarecimento, nesta parte, considera-se residência e domicílio como sinônimos para fins de interpretação e entendimento. LUZ, Victor Lyra Guimarães. Ainda sobre Reflexos Tributários Decorrentes do Covid-19: Determinação da Residência Fiscal de Indivíduos em Home Office no Brasil. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 9, p. 273-303, 2021.

²¹ LUZ, Victor Lyra Guimarães. Ainda sobre Reflexos Tributários Decorrentes do Covid-19: Determinação da Residência Fiscal de Indivíduos em Home Office no Brasil. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 9, p. 273-303, 2021.

²² ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A insegurança jurídica na tributação do consumo de bens com novas tecnologias e a reforma tributária. In: CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (Coords.). *Direito Tributário e Novas Tecnologias*. Porto Alegre: Editora Fi, 2021. p. 71-101.

conceito de domicílio fiscal no contexto da economia digital. Embora ele não aborde diretamente o nomadismo digital, menciona que a predominância dos critérios de presença física e vínculo territorial estão desalinhados com a nova realidade móvel, e aqui ilustra-se com o caso dos trabalhadores digitais. Esses profissionais não se fixam em um único local por períodos prolongados, tornando o conceito tradicional de domicílio fiscal insuficiente para lidar com sua mobilidade.

Cidália Lopes²³ também aborda os desafios impostos pela economia digital ao conceito de domicílio fiscal e de estabelecimento permanente. Ela aponta que a desmaterialização da presença física, tanto de empresas quanto de indivíduos, torna inadequada a utilização da conexão territorial tradicional como critério para determinar a tributação. O conceito de "presença digital significativa"²⁴ surge, então, como uma alternativa viável, permitindo que a tributação alcance atividades econômicas que, embora transcendam fronteiras físicas, mantêm influência significativa sobre mercados locais.

Também, ressalta-se que o Brasil, como muitos outros países, enfrenta desafios para adaptar sua legislação fiscal às novas dinâmicas da economia digital²⁵. Há a necessidade de revisar as regras de domicílio fiscal, pois o conceito atual não reflete adequadamente as características dos trabalhadores móveis e digitais. Embora a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) proponha diretrizes para evitar a bitributação²⁶, a falta de adaptação das legislações nacionais

²³ LOPES, Cidália. Uma análise revisitada do conceito de estabelecimento estável – a emergência do digital. In: SARMENTO, Joaquim Miranda; LOPES, João Silva (Orgs.). *Reforma Fiscal 2021*. Coimbra: Coimbra Business School, 2021. p. 87-99.

²⁴ ²⁴ LOPES, Cidália. Uma análise revisitada do conceito de estabelecimento estável – a emergência do digital. In: SARMENTO, Joaquim Miranda; LOPES, João Silva (Orgs.). *Reforma Fiscal 2021*. Coimbra: Coimbra Business School, 2021. p. 87-99.

²⁵ ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A insegurança jurídica na tributação do consumo de bens com novas tecnologias e a reforma tributária. In: CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (Coords.). *Direito Tributário e Novas Tecnologias*. Porto Alegre: Editora Fi, 2021. p. 71-101.

²⁶ A bitributação refere-se à situação em que um mesmo rendimento ou pessoa é tributado em dois países diferentes. SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017. No contexto de trabalhadores móveis e digitais, isso pode ocorrer quando dois países consideram a mesma pessoa como residente fiscal, resultando na cobrança de impostos sobre o mesmo rendimento tanto no país de origem quanto no país onde o trabalhador está temporariamente ou remotamente trabalhando. A Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) tem diretrizes que buscam evitar essa situação por meio de acordos internacionais, os quais definem como os países devem tratar domicílio fiscal e distribuir os direitos de tributação para evitar que a mesma renda seja tributada mais de uma vez. Nesse contexto, a falta de adaptação das legislações nacionais às mudanças na economia

pode criar lacunas que favorecem a evasão fiscal. Assim, é essencial que o Brasil reavalie sua abordagem para assegurar que seu sistema tributário seja capaz de lidar com a economia digital e, ao mesmo tempo, evite a erosão da base tributária.

A Convenção Modelo para Evitar a Dupla Tributação da OCDE tem como objetivo mitigar os efeitos negativos da bitributação internacional, dividindo os direitos de tributação entre o Estado de domicílio e o Estado da fonte. No entanto, a economia digital e a mobilidade global, especialmente no caso de nômades digitais, têm desafiado essas normas tradicionais. A OCDE sugere a aplicação de regras de desempate ("*tiebreaker rules*")²⁷, baseadas no centro de interesses vitais ou na permanência habitual, para resolver conflitos de domicílio fiscal entre diferentes países. Entretanto, a ausência de um domicílio fixo pode resultar tanto em bitributação quanto em não tributação, criando desafios para as administrações fiscais.

A bitributação surge como uma preocupação central, em especial nos contextos onde há falta de clareza na atribuição do domicílio fiscal entre países com legislações divergentes. A cooperação internacional e a implementação de critérios objetivos e uniformes para a definição do domicílio fiscal são essenciais, especialmente no caso dos nômades digitais, para evitar abusos tributários ou inconsistências na

digital pode agravar a questão da bitributação, ou seja, sem as reformas adequadas, trabalhadores globais podem ser onerados duplamente, enquanto as lacunas podem também permitir a evasão fiscal.

²⁷ As "*tiebreaker rules*" são mecanismos estabelecidos em tratados internacionais de tributação, como a Convenção Modelo da OCDE para Evitar a Dupla Tributação, com o intuito de resolver conflitos de residência fiscal entre diferentes países. Esses conflitos surgem quando uma pessoa ou entidade é considerada residente fiscal em mais de um país simultaneamente, o que pode gerar bitributação, ou seja, a tributação do mesmo rendimento por dois países diferentes. Para evitar essa situação, as "*tiebreaker rules*" utilizam uma sequência de critérios que determinam qual país tem o direito prioritário de tributar a renda.

O primeiro critério é a residência permanente, que se refere ao país onde o indivíduo possui uma moradia permanente. Caso a pessoa tenha residências permanentes em mais de um país, passa-se ao segundo critério, que é o centro de interesses vitais, ou seja, o local onde se encontram os vínculos pessoais e econômicos mais fortes do contribuinte. Se ainda houver dúvidas, aplica-se o critério do local de permanência habitual, que leva em conta o país onde o indivíduo passa a maior parte do tempo. Caso esses três critérios não sejam suficientes para resolver o conflito, considera-se a nacionalidade da pessoa como fator decisivo. Por fim, se nenhuma dessas soluções for aplicável, os países envolvidos podem recorrer a um acordo mútuo para determinar qual nação tem o direito principal de tributação.

Essas regras são essenciais para evitar a bitributação e fornecer clareza quanto à residência fiscal, especialmente no contexto da economia digital, onde trabalhadores e empresas muitas vezes operam em múltiplas jurisdições ao mesmo tempo. OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), OECD Publishing, Paris, 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html. Acesso em: 06 set. 2024.

aplicação das regras fiscais. Além disso, Ouro²⁸ destaca que muitos nômades digitais utilizam estratégias de arbitragem geográfica para reduzir sua carga tributária, escolhendo países com regimes fiscais mais favoráveis, o que pode enfraquecer as bases tributárias de várias nações.

Nesse cenário, o Brasil precisa urgentemente revisar sua legislação fiscal para lidar com as especificidades do nomadismo digital. Embora as regras de domicílio fiscal sejam claras para a maioria dos contribuintes, a mobilidade internacional dos nômades digitais exige uma reavaliação do sistema tributário, de modo a evitar tanto a bitributação quanto a evasão fiscal, garantindo que o país continue competitivo no cenário global e assegurando a arrecadação tributária devida.

3 - Da competição e da cooperação tributária internacional

No cenário internacional, diversos países têm competido para atrair nômades digitais por meio de políticas específicas, como vistos e regimes fiscais vantajosos. No Brasil, a Resolução nº 45 de 2021, do Conselho Nacional de Imigração²⁹, regulamenta a emissão de vistos para nômades digitais, permitindo sua permanência temporária sem a exigência de vínculos fiscais permanentes. Contudo, a resolução é omissa no tocante à tributação em relação ao imposto de renda, fazendo com que as aplicações das regras de domicílio fiscal esbarrem em obstáculos práticos, especialmente no que se refere ao reconhecimento de um vínculo definido para fins de tributação da renda global.

Essa competição entre os países gera um desafio para a cooperação tributária internacional. A OCDE sugere mecanismos como o "*Automatic Exchange of Information*"³⁰ (AEOI), que visa a facilitar a troca de informações fiscais entre os países para acompanhar melhor os rendimentos gerados por esses trabalhadores móveis e,

²⁸ OURO, Marisa. There must be fifty ways to tax a digital nomad: does taxation constrain the geographical freedom of the digital nomad? *SSRN*, [s.l.], 2023. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4352563. Acesso em: 05 set. 2024.

²⁹ BRASIL. Resolução nº 45, de 9 de setembro de 2021. *Conselho Nacional de Imigração*. Diário Oficial da União, 2021. Disponível em: <https://portaldeimigracao.mj.gov.br/pt/nav-guiada/rn-45>. Acesso em: 05 set. 2024.

³⁰ Troca automática de informações (tradução nossa).

assim, garantir que os nômades digitais não escapem da tributação global. Alguns países já implementaram regimes específicos de tributação para atrair esses profissionais, visando unificar entendimentos sobre tais questões.

Dois exemplos de países que estão à frente do globo em relação à temática são Portugal e Croácia. O primeiro Estado lançou o visto D8 em 2022, também conhecido como "visto de nômade digital"³¹. Dentre as vantagens ofertadas, há o Regime de Residente Não Habitual (NHR), que oferece benefícios fiscais significativos para nômades digitais e novos residentes fiscais por até 10 anos³². Sob o NHR, a maior parte da renda obtida no exterior, incluindo dividendos, juros e *royalties*, é isenta de tributação em Portugal, desde que seja tributada no país de origem ou coberta por um acordo de dupla tributação³³. O regime também proporciona uma redução nas contribuições sociais para apenas 10%, tornando-o altamente atraente para trabalhadores remotos e expatriados³⁴.

Já a Croácia, desde 2021, também criou uma residência temporária voltada para nômades digitais. Esse visto permite que trabalhadores remotos, desde que empregados por empresas estrangeiras ou prestem serviços para clientes fora do país, fiquem por até um ano sem precisar pagar imposto de renda sobre seus rendimentos estrangeiros³⁵. No entanto, é importante que esses nômades continuem sendo considerados residentes fiscais em seus países de origem ou em outro lugar, pois a isenção fiscal na Croácia depende de o indivíduo não se tornar um residente fiscal croata durante o período de permanência. Também, há a possibilidade de tributação por um regime simplificado, conhecido como *Paušalni obrt*, aplicável a *freelancers* que

³¹ PORTUGALIST. Portugal's D8 (Digital Nomad Visa): Updated for 2024. *Portugalist.com*, [s.l.], 2024. Disponível em: <https://www.portugalist.com/portugal-digital-nomad-visa/>. Acesso em: 07 set. 2024.

³² IMIN PORTUGAL. Portugal Digital Nomad Visa. *Immigrant Invest*, [s.l.], 2024. Disponível em: <https://imin-portugal.com/blog/portugal-digital-nomad-visa/>. Acesso em: 07 set. 2024.

³³ *Ibid.*

³⁴ IMIN PORTUGAL. Portugal Digital Nomad Visa. *Immigrant Invest*, [s.l.], 2024. Disponível em: <https://imin-portugal.com/blog/portugal-digital-nomad-visa/>. Acesso em: 07 set. 2024.

³⁵ GAUBERT, Julia. Digital nomads in Croatia can stay for a year without paying income tax. *EURONEWS*, [s.l.], 2021. Disponível em: <https://www.euronews.com/2021/06/02/digital-nomads-in-croatia-can-stay-for-a-year-without-paying-income-tax>. Acesso em: 07 set. 2024.

ganham até aproximadamente €40.000 por ano³⁶. Esse regime permite o pagamento de uma taxa fixa de imposto de renda, além de uma contribuição social de valor reduzido, tornando o país financeiramente atraente para profissionais que desejam reduzir suas obrigações tributárias.

Outrossim, verifica-se que a competição entre países para atrair nômades digitais não se limita à oferta de regimes fiscais atrativos e vistos especiais, mas também traz à tona desafios relacionados à cooperação tributária internacional. Em meio a essa disputa, a OCDE, por meio do seu *Plano de Ação BEPS (Base Erosion and Profit Shifting)*³⁷, tem buscado combater a erosão das bases tributárias e evitar que lucros sejam transferidos para jurisdições de baixa ou nenhuma tributação. Um exemplo dessa abordagem é o Pilar 2 do BEPS, que visa a implementação de uma tributação mínima global, assegurando que empresas e trabalhadores digitais paguem uma parcela justa de tributos onde quer que atuem. Desse jeito, há a promoção de uma redistribuição mais equitativa dos direitos de tributação entre as nações e garante a integridade das bases tributárias, preservando a integridade das bases fiscais e evitando uma “corrida ao fundo do poço”³⁸ na busca por atração de capital.

A legislação brasileira, como já dito, apresenta lacunas significativas no que diz respeito à tributação da renda global dos nômades digitais. Como resultado, muitos nômades digitais escapam da tributação, especialmente devido à falta de clareza nas regras de domicílio fiscal. Atualmente, o país utiliza a autodeclaração como principal meio para a arrecadação do Imposto de Renda, complementada por um sistema de

³⁶ DIGITAL NOMAD TAX. Tax Residency in Croatia for Digital Nomads. *Digital Nomad Tax*, [s.l.], 2024. Disponível em: <https://digitalnomadtax.eu/tax-residency-in-croatia-for-digital-nomads/>. Acesso em: 07 set. 2024.

³⁷ OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), *OECD Publishing*, Paris, 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html. Acesso em: 06 set. 2024.

³⁸ No original “race to the bottom”, a expressão se refere a um fenômeno observado em políticas tributárias internacionais, onde países competem para atrair capital e investimentos, especialmente de grandes corporações e trabalhadores móveis, como os nômades digitais. Essa competição leva a uma redução constante nas alíquotas de impostos corporativos, resultando em uma diminuição geral da arrecadação tributária. A expressão sugere que essa dinâmica coloca os países em uma disputa para oferecer as condições fiscais mais favoráveis, muitas vezes à custa de sua própria capacidade de financiamento de bens e serviços públicos, o que, em última análise, afeta o bem-estar social. GARRETSEN, Harry; PEETERS, Jolanda. Capital Mobility, Agglomeration and Corporate Tax Rates: Is the Race to the Bottom for Real? *Oxford Academic – CESifo Economic Studies*, [s.l.], vol. 53, issue 2, pp. 263-293, 2007. Disponível em: <https://academic.oup.com/cesifo/article/53/2/263/278850>. Acesso em: 07 set. 2024.

cruzamento de dados feito pela Receita Federal. No entanto, a fiscalização sobre os rendimentos obtidos por nômades digitais ainda é limitada, especialmente no que diz respeito à identificação de rendas provenientes do exterior enquanto esses trabalhadores estão temporariamente no Brasil. Esse vácuo legislativo e a ausência de mecanismos robustos de fiscalização permitem que muitos nômades digitais evitem a tributação em diversas jurisdições.

Para enfrentar os desafios relacionados à tributação dos nômades digitais, o Brasil precisa implementar um conjunto mais robusto de medidas de controle e fiscalização, além de adotar mecanismos de cooperação tributária internacional. Uma das principais ferramentas seria o alinhamento com os padrões da OCDE, como o AEOI, que promove a troca automática de informações fiscais entre os países, garantindo maior transparência sobre os rendimentos obtidos no exterior. Isso permitiria à Receita Federal monitorar de forma mais eficaz os rendimentos de nômades digitais enquanto estão no Brasil, prevenindo a evasão fiscal.

Além disso, como o Brasil já emite um visto específico para nômades digitais, a criação de mecanismos específicos de controle associados a esse visto seria essencial. O governo poderia exigir que os nômades digitais, ao obterem esse visto, declarem suas fontes de renda e submetam informações fiscais detalhadas, tanto ao entrarem no país quanto ao saírem. Outro mecanismo seria a exigência de relatórios periódicos de movimentações financeiras enquanto permanecem no Brasil, vinculando a concessão e renovação do visto à conformidade tributária.

Medidas adicionais poderiam incluir o uso de tecnologia de *blockchain*³⁹ para garantir a rastreabilidade das transações financeiras e o cruzamento de dados internacionais, além da intensificação do monitoramento por meio de acordos bilaterais com outros países. A integração dessas ferramentas tecnológicas e a participação ativa em iniciativas de cooperação tributária global seriam fundamentais para evitar a evasão fiscal e garantir que a mobilidade dos nômades digitais não se

³⁹ Uma blockchain é uma base de dados (logs informacionais) descentralizada e sustentada por uma rede distribuída de computadores⁴⁴. Com isso, a confiança - exercida por um controlador central - é garantida por uma estrutura de redes descentralizadas, permitindo registros e programação de funcionalidades imutáveis, transparentes e rastreáveis. GOMES, Daniel de Paiva, et.al. *Criptoativos, tokenização, blockchain, metaverso: aspectos filosóficos, tecnológicos, jurídicos e econômicos*. 1.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022, p.122.

torne uma porta de saída para o cumprimento das obrigações tributárias.

Considerações finais

O nomadismo digital, ao romper com as fronteiras tradicionais do trabalho, impõe novas reflexões e ajustes ao sistema tributário, especialmente em países como o Brasil. A mobilidade frequente desses trabalhadores, que transitam entre diferentes jurisdições sem fixar residência de forma prolongada, evidencia a inadequação das normas fiscais tradicionais, que ainda vinculam a tributação à presença física e ao conceito de domicílio fiscal enquanto residência fixa. Embora a Resolução nº 45 de 2021 tenha regulamentado a concessão de vistos para nômades digitais, a legislação tributária nacional ainda carece de clareza no tocante à definição de domicílio fiscal e ao tratamento da renda global obtida por esses profissionais.

A pesquisa ressalta que a lacuna normativa abrange, em especial, a ausência de diretrizes claras para determinar um vínculo fiscal suficientemente sólido para a tributação de rendimentos obtidos fora do Brasil. Essa omissão gera tanto o risco de bitributação quanto a possibilidade de não tributação, o que enfraquece o sistema tributário e compromete a arrecadação. Para enfrentar esse desafio, é essencial que o Brasil adote medidas mais rigorosas para classificar os nômades digitais como contribuintes sujeitos à tributação, independentemente da duração de sua permanência física no território nacional. Além disso, torna-se necessário estabelecer critérios objetivos para a tributação sobre o ganho de capital obtido fora do país de domicílio, a fim de assegurar maior eficiência e justiça no sistema tributário global.

Para se inspirar, o país brasileiro pode observar outros que foram pioneiros em relação à tributação dos nômades digitais. Portugal e Croácia se destacam como exemplos de países que adotaram políticas fiscais e de imigração voltadas para atrair nômades digitais. Portugal, através do visto D8 e do Regime de Residente Não Habitual (NHR), proporciona benefícios fiscais expressivos, como a isenção de tributos sobre rendimentos de fontes estrangeiras e uma tributação reduzida de 20% sobre certas rendas. Por outro lado, a Croácia implementou um visto que permite que nômades digitais permaneçam por até um ano sem a necessidade de pagar imposto de renda,

desde que mantenham seu domicílio fiscal em outro país. Esses exemplos mostram como regimes específicos podem tornar os países atraentes para trabalhadores remotos, ao mesmo tempo que proporcionam uma base tributária sustentável.

Além disso, o fortalecimento da cooperação internacional é imprescindível para enfrentar os desafios impostos pela mobilidade transnacional. O alinhamento do Brasil a padrões internacionais, como as iniciativas da OCDE voltadas à troca automática de informações fiscais (AEOI), pode reduzir os riscos de evasão fiscal e assegurar a correta tributação da renda global. Esse esforço global deve ser complementado por acordos bilaterais, que permitam a harmonização de critérios para evitar a bitributação e garantir maior segurança jurídica para os contribuintes.

Outro aspecto que merece atenção é a implementação de mecanismos de controle mais robustos e tecnológicos. O uso de ferramentas como o *blockchain*, mencionado ao longo do estudo, pode conferir maior transparência e rastreabilidade às transações financeiras, garantindo um monitoramento eficaz da renda obtida por nômades digitais durante sua permanência no país. Além disso, a exigência de declarações periódicas e detalhadas, vinculadas à obtenção ou renovação do visto, pode se mostrar uma medida eficiente para assegurar a conformidade tributária.

Portanto, o contexto atual exige que o Brasil atualize suas normas fiscais, adequando-as à realidade do nomadismo digital. A modernização do sistema tributário deve contemplar não apenas a criação de mecanismos de controle e fiscalização, mas também a redefinição dos critérios de domicílio fiscal e de estabelecimento permanente. Com essas adaptações, o país poderá conciliar a atração de nômades digitais com a manutenção de sua competitividade no cenário global, ao mesmo tempo em que protege sua base tributária de eventuais erosões.

A transformação do sistema tributário brasileiro é essencial para lidar com os desafios da economia digital e do nomadismo digital. Para garantir uma tributação eficiente e justa, o Brasil deve criar normas que acompanhem as particularidades desses profissionais, como a ausência de vínculos territoriais fixos, e adotar critérios claros para definir domicílio fiscal e tributação da renda global. A cooperação internacional, especialmente com a OCDE, será fundamental para evitar a bitributação e a evasão fiscal. Com isso, o Brasil não só preserva sua arrecadação, mas também se

posiciona estrategicamente no cenário global, atraindo talentos e fortalecendo sua economia nacional.

Referências

ALCOFORADO, Antônio Machado Guedes. A insegurança jurídica na tributação do consumo de bens com novas tecnologias e a reforma tributária. In: CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (Coords.). *Direito Tributário e Novas Tecnologias*. Porto Alegre: Editora Fi, 2021. p. 71-101.

BRASIL. Governo Federal. Optar pelo domicílio tributário eletrônico. *Gov.com*, [s.l.], 2024. Disponível em: <https://www.gov.br/pt-br/servicos/optar-pelo-domicilio-tributario-eletronico>. Acesso em: 09 set. 2024.

BRASIL. Lei nº 13.105, de 16 de março de 2015. Institui o Código de Processo Civil. *Diário Oficial da União*: seção 1, Brasília, DF, p. 1, 17 mar. 2015. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_ato2015-2018/2015/lei/l13105.htm. Acesso em: 09 set. 2024.

BRASIL. Lei nº 5.172, de 25 de outubro de 1966. *Código Tributário Nacional*. Brasília, DF: Presidência da República, 1966. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172compilado.htm. Acesso em: 05 set. 2024.

BRASIL. Receita Federal. Instrução Normativa RFB nº 1.548, de 13 de fevereiro de 2015. Dispõe sobre o domicílio tributário eletrônico no âmbito da *Secretaria da Receita Federal do Brasil* (RFB). Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079>. Acesso em: 09 set. 2024.

BRASIL. Resolução nº 45, de 9 de setembro de 2021. *Conselho Nacional de Imigração*. Diário Oficial da União, 2021. Disponível em: <https://portaldeimigracao.mj.gov.br/pt/nav-guiada/rn-45>. Acesso em: 05 set. 2024.

CALIENDO, Paulo Antonio da Silveira. *Curso de Direito Tributário*. São Paulo: Saraiva, 2019, 2 ed.

CALIENDO, Paulo Antonio da Silveira. Direito Tributário e análise econômica do Direito: contribuições e limites. *Revista da FESDT*, Porto Alegre, v. 2, n. 1, p. 7-45, jan./abr. 2009.

CALIENDO, Paulo; LIETZ, Bruna (Coords.). *Direito Tributário e Novas Tecnologias*. Porto Alegre: Editora Fi, 2021.

DIGITAL NOMAD TAX. Tax Residency in Croatia for Digital Nomads. *Digital Nomad Tax*, [s.l.], 2024. Disponível em: <https://digitalnomadtax.eu/tax-residency-in-croatia-for-digital-nomads/>. Acesso em: 07 set. 2024.

FINCATO, Denise P.; AMARANTE, Djenifer P.C.; SILVA, Greicy P. do. Nômades Digitais: Um novo Direito para um novo perfil de trabalhador. In: *Encontros Internacionais de Direito Internacional: Atualidades e Desafios do Direito Internacional*, 2024, Porto.

GARRETSEN, Harry; PEETERS, Jolanda. Capital Mobility, Agglomeration and Corporate Tax Rates: Is the Race to the Bottom for Real? *Oxford Academic – CESifo Economic Studies*, [s.l.], vol. 53, issue 2, pp. 263-293, 2007. Disponível em: <https://academic.oup.com/cesifo/article/53/2/263/278850>. Acesso em: 07 set. 2024.

GAUBERT, Julia. Digital nomads in Croatia can stay for a year without paying income tax. *EURONEWS*, [s.l.], 2021. Disponível em: <https://www.euronews.com/2021/06/02/digital-nomads-in-croatia-can-stay-for-a-year-without-paying-income-tax>. Acesso em: 07 set. 2024.

GOMES, Daniel de Paiva, et.al. *Criptoativos, tokenização, blockchain, metaverso*: aspectos filosóficos, tecnológicos, jurídicos e econômicos. 1.ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2022, p.122.

IMIN PORTUGAL. Portugal Digital Nomad Visa. *Immigrant Invest*, [s.l.], 2024. Disponível em: <https://imin-portugal.com/blog/portugal-digital-nomad-visa/>. Acesso em: 07 set. 2024.

LOPES, Cidália. Uma análise revisitada do conceito de estabelecimento estável – a emergência do digital. In: SARMENTO, Joaquim Miranda; LOPES, João Silva (Orgs.). *Reforma Fiscal 2021*. Coimbra: Coimbra Business School, 2021. p. 87-99.

LUZ, Victor Lyra Guimarães. Ainda sobre Reflexos Tributários Decorrentes do Covid-19: Determinação da Residência Fiscal de Indivíduos em Home Office no Brasil. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, n. 9, p. 273-303, 2021.

MAKIMOTO, Tsugio; MANNERS, David. *Digital nomad*. Chichester: Wiley, 1997.

OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), *OECD Publishing*, Paris, 2019. Disponível em: https://www.oecd.org/en/publications/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-2017-full-version_g2g972ee-en.html. Acesso em: 06 set. 2024.

OURO, Marisa. There must be fifty ways to tax a digital nomad: does taxation constrain the geographical freedom of the digital nomad? *SSRN*, [s.l.], 2023. Disponível em: https://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=4352563. Acesso em: 05 set. 2024.

PORTUGALIST. Portugal's D8 (Digital Nomad Visa): Updated for 2024. *Portugalist.com*, [s.l.], 2024. Disponível em: <https://www.portugalist.com/portugal-digital-nomad-visa/>. Acesso em: 07 set. 2024.

SABBAG, Eduardo. *Manual de Direito Tributário*. 8. ed. São Paulo: Saraiva, 2017.

SOUZA, Matheus de. *Nômade digital: um guia para você viver e trabalhar como e onde quiser*. Belo Horizonte: Autêntica Business, 2019.

Recebido em: 20/01/2025

Aprovado em: 06/06/2025