

1 2 9 0



UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

Ana Carvalho Alves

A RESIDÊNCIA FISCAL E OS NÓMADAS DIGITAIS

Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Forenses, sob orientação da Professora Doutora Maria Matilde Costa Lavouras Francisco

Julho de 2022

2.º CICLO DE ESTUDOS EM CIÊNCIAS JURÍDICO-FORENSES



FACULDADE DE DIREITO
UNIVERSIDADE DE
COIMBRA

Ana Carvalho Alves

A RESIDÊNCIA FISCAL E OS NÓMADAS DIGITAIS

TAX RESIDENCE AND THE DIGITAL NOMADS

(Dissertação apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra no âmbito do 2.º Ciclo de Estudos em Direito (conducente ao grau de Mestre), na Área de Especialização em Ciências Jurídico-Forenses, sob orientação da Doutora Matilde Lavouras

*Coimbra
Julho 2022*

*À minha família,
E aos meus amigos,
Por serem, sempre,
O meu porto seguro.*

Agradecimentos

Depois de dedicar este trabalho às pessoas com maior importância no meu percurso, tanto de vida como académico, e na certeza, porém, de que um obrigada não chega, resta-me, mesmo assim, agradecer-lhes.

Um agradecimento, também ele especial, à Senhora Doutora Maria Matilde Lavouras, sem o qual este estudo não seria possível, pela sua disponibilidade em orientá-lo e pelas suas questões e sugestões que se revelaram fulcrais à finalização desta dissertação.

E como não poderia deixar de ser, um agradecimento geral, à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, por tudo o que aí vivi e sem o qual, em certa parte, não seria a pessoa que hoje sou.

RESUMO

Globalmente identifica-se uma contínua e acelerada inovação das tecnologias de informação e comunicação, alterando, conseqüentemente, a forma como a sociedade e a economia se configuram. Alterações essas que levaram ao surgimento de novos modelos de negócio e de novas atividades, já que, a economia antes assentava em pilares tradicionais (exigindo a presença física dos indivíduos), deu lugar à economia que se realiza inteiramente através dos meios digitais, a economia digital. De entre essas novas atividades, surgiu um novo estilo de vida, que é o nomadismo digital.

Ora, nómadas digitais, desenvolvem a sua atividade remotamente, com recurso às TIC, conjugando trabalho e lazer, a partir de qualquer ponto do mundo.

Como veremos, além de poderem advir problemas de dupla tributação internacional, devido à contínua deslocação dos nómadas digitais, nem sempre a obtenção de rendimentos tem presença física num determinado território. Apesar do direito fiscal, na generalidade dos países, prever a tributação dos rendimentos no local da residência. Os mercados cada vez mais competitivos, exigiram aos Estados que estes se adaptassem e criassem sistemas fiscais que os tornasse mais atrativos aos sujeitos não residentes nos seus territórios.

Pretende-se essencialmente analisar o problema da tributação dos nómadas digitais. Para tal, partir-se-á do principal critério para aplicação do regime de tributação, que é a residência fiscal e, em seguida, perceber qual a categoria em que esse grupo se insere, à luz do direito tributário português.

PALAVRAS-CHAVE: economia digital; nómadas digitais; residência fiscal.

ABSTRACT

Globally, we identify a continuous and accelerated innovation of information and communication technologies, consequently changing the way society and economy are configured. These changes have led to the emergence of new business models and new activities, since, the economy previously based on traditional pillars (requiring the physical presence of individuals), has given way to the economy that takes place entirely through digital means, the digital economy. Among these new activities, a new lifestyle has emerged, which is digital nomadism.

Digital nomads develop their activity remotely, using ICTs, combining work and leisure, from anywhere in the world.

As we will see, in addition to the problems of international double taxation that may arise due to the continuous movement of digital nomads, the obtaining of income is not always physically present in a certain territory. Even though tax law in most countries provides for taxation of income at the place of residence. The increasingly competitive markets have required States to adapt and create tax systems that make them more attractive to non-residents in their territories.

The aim is to analyze the problem of taxation of digital nomads. To do so, we will start from the main criterion for the application of the tax regime, which is tax residence, and then understand which category this group falls into, under Portuguese tax law.

KEYWORDS: digital economy; digital nomads; tax residence.

Siglas, abreviaturas e acrónimos

Art. – Artigo

BEPS – Base Erosion and Profit Shifting

Cfr. – Conforme

CIRS – Código do Imposto sobre o Rendimentos das Pessoas Singulares

CRP – Constituição da República Portuguesa

Et. al. – E outros

HNWI – High Net Worth Individuals

IoT – Internet of Things

IRS – Imposto sobre o Rendimento das Pessoas Singulares

LGT – Lei Geral Tributária

MCOCDE – Modelo de Convenção da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

OCDE – Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Económico

P. – Página

Pp. – Páginas

RNH – Residentes não habituais

Ss. – Seguintes

UE – União Europeia

VoIP – Voice-over-Internet Protocol

ÍNDICE

RESUMO.....	5
ABSTRACT.....	6
Siglas, abreviaturas e acrónimos.....	7
1. Introdução.....	10
2. A economia Digital.....	11
2.1. O Fenómeno, Transformação e Evolução.....	11
2.1.1. <i>E-commerce</i>	14
CAPÍTULO II – Os nómadas digitais.....	18
3. Nómadas Digitais.....	18
3.1. Distinção entre algumas categorias semelhantes aos nómadas digitais.....	18
3.2. Quem são os nómadas digitais?.....	20
3.3. Nómadas digitais em Portugal.....	24
3.4. Os desafios da tributação.....	26
CAPÍTULO III – O regime fiscal dos nómadas digitais no direito tributário português	29
4. Princípios de direito tributário.....	29
4.1. Princípio da legalidade fiscal.....	29
4.2. Princípio da não retroatividade.....	30
4.3. Princípio da unicidade.....	31
4.4. Princípio da territorialidade.....	31
5. Dupla tributação internacional.....	32
6. Elementos de conexão.....	34
6.1. Fonte de Rendimento.....	35
6.2. Nacionalidade.....	36
6.3. Residência fiscal.....	36
7. A residência fiscal no direito tributário português.....	37
7.1. Residentes.....	38
7.2. Não residentes.....	40
8. Residência não habitual.....	40
8.1. Caracterização do regime.....	42
8.2. A tributação e o método de isenção.....	43
8.2.1. Rendimentos de fonte portuguesa.....	43
8.2.2. Rendimentos de fonte estrangeira.....	43
9. Solução proposta à questão: que regime fiscal para os Nómadas Digitais?.....	44

10. Conclusão	47
BIBLIOGRAFIA	49

1. Introdução

O presente estudo visa abordar a questão do regime fiscal aplicável aos nómadas digitais. Assim sendo, cumprirá analisar o regime de tributação do rendimento das pessoas singulares, mais precisamente no que respeita à residência fiscal.

Assim, começaremos o nosso estudo com uma breve análise da economia digital, tentando traçar uma linha evolutiva do fenómeno, de modo a perceber o que mudou desde o surgimento e crescente desenvolvimento do novo modelo económico, que é a economia digital.

De seguida, procuraremos delimitar o conceito de nómada digital, que ainda se encontra por definir, mas não sem antes os distinguirmos de algumas das categorias que a eles se assemelham e que, apesar disso, não se poderão confundir com os nómadas digitais. Uma vez delimitado o conceito, procuraremos enquadrar a figura dos nómadas digitais no plano português e perceber quais os desafios que o seu estilo de vida traz ao direito tributário em geral.

Subsequentemente, procederemos à análise dos princípios relevantes ao nosso estudo, fazendo uma breve referência à questão da dupla tributação e aos três elementos de conexão utilizados mundialmente, tendo em conta o estilo de vida levado a cabo pelos nómadas digitais, e servindo de base para a questão da residência fiscal.

A questão primordial é assim, a da residência fiscal no quadro do nosso ordenamento jurídico e considerando as deslocações ininterruptas dos nómadas digitais, perceber que tipo de residentes são. Na sua análise, faremos a distinção entre os sujeitos passivos considerados como residentes e como não residentes, e por fim analisaremos o regime dos residentes não habituais.

A final, pretendemos propor uma solução à questão de saber qual o regime fiscal adequado à tributação dos nómadas fiscais, considerando a categoria onde se inserem, e sustentando-a no estudo previamente elaborado.

CAPÍTULO I – Os Nómadas Digitais como produto da economia digital

2. A economia Digital

O constante desenvolvimento e aperfeiçoamento das Tecnologias de Informação e Comunicação (TIC), alterou profundamente a forma como a economia se organiza e se adapta ao comportamento da sociedade. Nas últimas décadas, ganhou destaque uma nova economia que se opôs à economia que, em alguns aspetos, se opõe à tradicional, a chamada economia digital. Esta última, adquiriu um peso significativo do qual surgiram novos modelos de negócio revolucionando os modelos já existentes ou substituindo-os.

De um modo geral a transformação digital diz respeito à transformação de serviços e tipos de negócio, alcançada pela substituição de processos manuais de produção ou não-digitais por processos digitais ou, quando tal não sucede atualiza a tecnologia digital que servia de base aos mesmos¹.

Nesta senda, é necessário esclarecer e compreender desde já o conteúdo e alcance dos conceitos de economia digital e de comércio. Só depois de cumprida essa tarefa poderemos avançar na análise dos demais aspetos do nosso estudo.

2.1. O Fenómeno, Transformação e Evolução

A expressão economia digital, surgiu na década 90 do século XX e Nicholas Negroponte, ao explicar a base em que assenta a revolução digital – transformação de átomos em *bits* ou, se preferirmos, a passagem do físico para o digital – permitindo criação, manipulação, comunicação e armazenamento de dígitos binários eletrónicos (*bits*), criando uma rutura, com a economia que tradicional baseada em componentes físicas, criando uma situação que, levaria, nas palavras do mencionado autor a uma situação em que “*The change from atoms to bits is irrevocable and unstoppable*”².

Também Don Tapscott utilizou o novo conceito (à altura) de “Economia digital” no seu livro “*The Digital Economy – Promise and Peril in the age of networked intelligence*”. Este autor começa por referir as mudanças que vêm acontecendo no mundo, em que a economia de base industrial – produção de aço, automóveis e infraestruturas – se transforma

¹ DELOITTE. *What is digital economy?* Disponível em:

<https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html>.

² Cfr. NEGROPONTE, N. (1995). *Being digital*. Nova Iorque, First Vintage Books Edition. (p.4)

numa nova economia, baseada em silício, computadores e *network* (trabalho em rede), afirmando que existem novas dinâmicas, novas regras e novos fatores determinantes para o sucesso. Passando a citá-lo “*The new economy is all about competing for the future, the capacity to create new products or services, and the ability to transform businesses into new entities that yesterday couldn’t be imagined and that the day after tomorrow may be obsolete*”³. Usando as expressões “átomos” e “bits”, para descrever a economia tradicional e a digital, respetivamente.

Don Tapscott, diferencia ainda a economia digital da economia tradicional, sustentando essa diferença em doze temas correspondentes – *Knowledge, Digitization, Virtualization, Molecularization, Integration/Internetworking, Disintermediation, Covergence, Innovation, Prosumption, Immediacy, Globalization e Discordance* – componentes estas que pela sua extensão e complexidade é impossível abordar de forma integral neste trabalho. O mesmo autor refere ainda que há diferenças significativas no que à informação diz respeito. Enquanto na dita economia tradicional, esta é analógica ou física; na nova economia, a digital, a informação encontra-se armazenada em dígitos ou *bits*. As formas de informação também sofreram alterações: se anteriormente se comunicava através de correio postal, telefones analógicos, e se efetuavam pagamentos em papel-moeda, cheque ou valores postais em que a materialização física era essencial, presentemente é possível combinar vários meios de comunicação, criando, como exemplo, documentos multimédia, e a informação pode ser transmitida, retida e acedida em tempo real a partir de qualquer parte do planeta. Por conseguinte, percebemos que a digitalização na economia surge diretamente ligada a vários fatores, nomeadamente à utilização da internet⁴. A esta estrutura de *e-business*, acrescem as alterações no próprio modelo de negócios que passam agora a ser conduzidos através de um processo em rede (*e-business*) e com recurso a um modelo de *e-commerce* quer direto, quer indireto.

Num estudo elaborado pela EY (Ernest & Young Global Limited), acerca do avanço da economia digital em Portugal, a transformação digital é caracterizada pela “fusão de tecnologias avançadas e pela integração de sistemas físicos e digitais, pela predominância

³ Cfr. TAPSCOTT, Don. (2015). *The digital economy: 20th anniversary edition: rethinking promise and peril in the age of networked intelligence*. Nova Iorque: McGraw-Hill Education. ISBN: 978-0-07-183556-5. (p. 54).

⁴ *Ibidem* (p. 60).

de modelos de negócios inovadores, novos processos produtivos e criação de produtos e serviços inteligentes”⁵.

O século XX caracterizou-se pela celeridade com que as mudanças a nível tecnológico se fizeram sentir nas mais variadas áreas da ciência. Consequentemente, essas mudanças, impactaram o modo como a sociedade vive e está organizada, visto que, se deu a eliminação de muitas das barreiras existentes na comunicação, transmissão de dados e mesmo na deslocação de pessoas e bens. De acordo com Palma “[a] globalização da economia, é o processo através do qual as empresas nacionais se integram progressivamente na economia internacional, caracteriza-se também pela chamada revolução digital (revolução da comunicações e da informática)”⁶.

Neste sentido, e conforme o artigo “*What is digital economy*” (Deloitte) “*The digital economy is the economic activity that results from billions of everyday online connections among people, businesses, devices, data, and processes. The backbone of the digital economy is hyperconnectivity which means growing interconnectedness of people, organisations, and machines that results from the Internet, mobile technology, and the internet of things (IoT)*”⁷.

Destarte, verificamos que a Internet⁸ foi, sem sobra de dúvida, a grande responsável por esta evolução económica, já que, converge o mundo digital e o mundo físico num só. A *Internet of Things* (IoT), ou Internet das Coisas, deteta, mede, analisa e troca dados como forma de prever e automatizar processos económicos, sendo que, as “coisas” que a compõem são todos os participantes ativos nesses mesmo processos⁹.

⁵ EY - Ernest & Young (2017). *Avanço da Economia Digital em Portugal*. Disponível em https://ind.millenniumbcp.pt/pt/negocios/financiamento/Documents/BCP_Economia-Digital-Relatorio-Final-201710.pdf. (p. 6).

⁶ Cfr. PALMA, Clotilde. (2000). *Algumas questões fiscais. Comércio eletrónico*. Revista dos Técnico Oficiais de Contas, I (1), (pp. 44-53).

⁷ DELOITTE. *What is digital economy?*. Disponível em: <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html>.

⁸ Porto Editora – *internet* no Dicionário infopédia da língua portuguesa. Porto: Porto Editora. Disponível em <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/internet>.

⁹ EY - Ernest & Young (2017). “*Avanço da Economia Digital em Portugal*. Disponível em https://ind.millenniumbcp.pt/pt/negocios/financiamento/Documents/BCP_Economia-Digital-Relatorio-Final-201710.pdf. (p. 9).

A economia digital ao ganhar forma compromete as noções normatizadas de como os negócios são e estão estruturados, de como as empresas interagem entre si e com o mundo e de como os consumidores obtêm informação acerca dos bens e serviços e a elas acedem¹⁰.

Apesar do que foi dito anteriormente, parece-nos que o conceito de economia digital está longe de se poder considerar delimitado, dado que é um conceito em constante mutação, abrangendo um amplo espectro de condicionantes e fatores. Contudo, à medida que a aceitação e implementação de tecnologias digitais em todos os setores cresce, brevemente poderemos denominar a economia digital como a economia comum e passando a ser para as gerações vindouras aquilo a que hoje denominamos como economia tradicional¹¹.

Ultimamos este ponto com um excerto do BEPS, onde se refere “*As digital technology is adopted across the economy, segmenting the digital economy is increasingly difficult. In other words, because the digital economy is increasingly becoming the economy itself, it would be difficult, if not impossible, to ring-fence the digital economy from the rest of the economy*”¹².

2.1.1. E-commerce

Economia digital e comércio eletrónico ou *e-commerce* são muitas vezes confundidos, porém, tratam-se de conceitos diferentes, uma vez que, o comércio eletrónico se apresenta como um dos modelos que podem ser usados nas trocas e, por isso, pode ser considerado um efeito da economia digital.

Como já referido anteriormente, foi na década de 1990, que começaram a surgir modelos de negócio, à época muito inovadores, voltados para o digital e para a utilização de novas tecnologias no processo de produção e, sobretudo, de aquisição de bens e serviços¹³. Apesar disto, muitos dos modelos que surgiam têm paralelismos com os negócios ditos

¹⁰ DELOITTE. *What is digital economy?*. Disponível em:

<https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html>.

¹¹ GONÇALVES, Rodrigo; Gestor e Partner da PTG. *A nova economia é digital*. In O Jornal Económico. Portugal 08 março 2021. Disponível em: <https://jornaleconomico.pt/noticias/a-nova-economia-e-digital-710162>.

¹² OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page13. (p. 73).

¹³ Cfr. GONÇALVES Rodrigo, Gestor e Partner da PTG. *A nova economia é digital*. In O Jornal Económico. Portugal 08 março 2021 Disponível em: <https://jornaleconomico.pt/noticias/a-nova-economia-e-digital-710162>.

tradicionais, mas os avanços tecnológicos das TIC possibilitaram a condução desses mesmos negócios a uma escala substancialmente maior, em comparação com o que até aí era possível¹⁴. Sendo que, hoje, o comércio eletrônico se encontra presente no cotidiano da grande maioria das pessoas, e fatores como a quebra de barreiras físicas, diminuição dos custos e facilidade de comunicação foram decisivos para tal.

Contudo, a sua definição revela ser uma tarefa difícil, tendo em conta a multiplicidade de atividades que pode englobar. Enquanto Glória Teixeira e Abílio Rodrigues consideram que o comércio eletrônico consiste “(...) em qualquer transação comercial que envolva quer organizações quer indivíduos e que seja baseada no processamento e transmissão de dados por via eletrónica, incluindo texto, som e imagem, permite-se, através do mesmo, a criação de um verdadeiro mercado global, em que não existem as limitações inerentes à distância física”¹⁵. Sob outra perspectiva, André Dias Pereira refere o comércio eletrônico como “(...) negociação realizada à distância por via eletrónica, isto é, através do processamento e transmissão eletrónicos de dados, incluindo texto, som e imagem (...)”.

Na primeira ação do BEPS, estruturada pela OCDE e denominada “*Addressing the Tax Challenge of the Digital Economy*”, o comércio eletrônico foi, de modo geral, definido como “*the sale or purchase of goods or services, conducted over computer networks by methods specifically designed for the purpose of receiving or placing of orders. The goods or services are ordered by those methods, but the payment and the ultimate delivery of the goods or service do not have to be conducted online. An e-commerce transaction can be between enterprises, households, individuals, governments, and other public or private organisations*”¹⁶.

¹⁴ OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, Disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page13. (p. 73).

¹⁵ *Ibidem* (pp. 3291 a 3292).

¹⁶ OCDE, *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1 – 2015 Final Report*, (p. 74), disponível em: https://read.oecd-ilibrary.org/taxation/addressing-the-tax-challenges-of-the-digital-economy-action-1-2015-final-report_9789264241046-en#page13.

Nesta senda, podemos falar numa “*migração do comércio tradicional para o ambiente eletrónico*”¹⁷. Numa fase inicial, o comércio eletrónico, compunha-se de bens materiais (corpóreos), e a internet serviu para facilitar a venda de produtos e serviços já existentes, como é o caso de roupas, livros e gadgets. Posteriormente, surgiram os bens e serviços imateriais (incorpóreos^{18/19}), que são comercializados nas próprias plataformas digitais, através de *download* ou *streaming*, a título de exemplo, a *Netflix* e o *Spotify*²⁰.

Dentro dos tipos de negócios proeminentes ilustrados na ação, já referida, “*Addressing the Tax Challenge of the Digital Economy*”, encontram-se os negócios entre empresas (B2B), entre empresas e consumidores (B2C) e entre consumidores (C2C) – transações que estão cada vez mais comuns. Relativamente aos negócios entre empresas e consumidores (B2C), distingue-se, ainda, entre comércio eletrónico direto e comércio eletrónico indireto. No que concerne ao comércio eletrónico indireto ou “*off-line*”, entende-se que este se baseia na venda de bens materiais e entrega física aos consumidores, através dos canais tradicionais, porém a sua divulgação, formalização e pagamento da transação, são feitos eletronicamente – apresentando, destarte, contornos mistos, porque, apesar da utilização de meios tradicionais recorre-se também às novas tecnologias. Já relativamente ao comércio eletrónico direto ou “*online*”, as transações (de bens e serviços) são feitas inteiramente em rede, sem descontinuidade; neste caso, toda a transação – formalização, pagamento e entrega – é efetuada por via eletrónica, por meio de canais de distribuição virtuais (a forma mais

¹⁷ Cfr. PEREIRA, Alexandre Dias. (2017). *A Protecção do Consumidor no Quadro da Directiva sobre o Comércio Electrónico*, Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/44467/1/alexandre%20dias%20pereira%20comercio%20eletronico%20202017.pdf>. (p. 114).

¹⁸ “Optamos por utilizar a designação de bens incorpóreos ao invés de bens intangíveis (...) deste modo evitamos confusões com o conceito de ativos intangíveis, também ele utilizado quer no Direito Económico quer no Direito Fiscal, mas que decorre do Direito Contabilístico, conceito este que é utilizado para outros propósitos” que não o nosso estudo. LAVOURAS, M. (2019). *Indirect taxation of intangible goods and services in international trade*. Boletim de Ciências Económicas, 62 (Volume 62-A). (p. 235).

¹⁹ Tal como refere Matilde Lavouras, e posição com a qual concordamos, ainda que a questão da delimitação dos conceitos de serviços e bens incorpóreos, ser complexa devido às suas características – natureza vaga e estrutura heterogénea – pode dizer-se que se tratam de bens não financeiros, que sem existência física e que não se confundem quer com capital intelectual, quer com os ativos intangíveis. *Ibidem*. (p.236).

²⁰ Para que um bem possa ser objeto de relações jurídicas terá de ser “coisificável” e assumir-se como objeto autónomo de relações de propriedade, não bastando, por isso, que possa ser detido ou consumido e que possibilite a obtenção de uma situação economicamente vantajosa. LAVOURAS, M. (2019). *Indirect taxation of intangible goods and services in international trade*. Boletim de Ciências Económicas, 62 (Volume 62-A). (p. 238), citando Orlando de Carvalho (1977), *Direito das Coisas*, Coimbra. No mesmo texto, a autora, categoriza as plataformas digitais – e.g. *Netflix* e *Spotify* – como integrantes o modelo (de negócio) de assinatura onde estas disponibilizam bens incorpóreos e serviços de forma contínua, mediante a celebração de um contrato de fornecimento.

frequente de transação é o *download*)²¹. sendo neste último que se encontra a verdadeira revolução.

Ora, de um modo geral, podemos dizer que o comércio eletrónico (ou *e-commerce*), se caracteriza pela venda de bens e serviços através de dispositivos eletrónicos, ligados à rede global, que é a internet²².

Este novo modelo de economia e de sociedade, que presenciamos, revolucionou completamente as indústrias, desmaterializando-as, e o seu crescimento é inevitável, visto que, as cinco maiores empresas da atualidade atuam no mercado digital – Amazon, Apple, Microsoft, Meta (Facebook) e Alphabet ²³.

Findando esta ideia, percebemos que este novo modelo económico se relaciona não com uma maior produtividade, mas com novas atividades e produtos. Posto que, o seu crescimento resulta do encontro entre a criação e o uso das novas tecnologias, e a combinação de ideias por parte duma multiplicidade de atores.

²¹ Cfr. GATTASS, Giuliana B. (2014). *A Tributação no Comércio Eletrónico*. Revista do Instituto do Direito Brasileiro Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Ano 3, nº 1, 133-175 / <http://www.idb-fdul.com/>. ISSN: 2182-7567

²² “Devemos distinguir adequadamente o comércio eletrónico e o comércio tradicional, pelo facto de, nas transações efetuadas entre as partes intervenientes naquele, a informação ser transmitida eletronicamente sem necessidade de um contato pessoal entre as partes. Na definição de comércio eletrónico incluem-se as designadas ‘vendas à distância’, relativamente às quais importa considerar a Diretiva 2011/83/UE do Parlamento Europeu e do Conselho, de 25 de outubro”. TEIXEIRA, Glória e RODRIGUES Abílio. (2014). *A Tributação do Comércio Eletrónico – novos desafios*”, in Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Volume LVII Tomo III. (p. 3292).

²³ Cfr. CHAKRAVORTI, B. (2016). *The Missing Political Debate Over the Digital Economy*. Harvard Business Review Digital Articles. Oct. 6, ISSN: 01000000. (pp. 2-6).

CAPÍTULO II – Os nómadas digitais

3. Nómadas Digitais

3.1. Distinção entre algumas categorias semelhantes aos nómadas digitais

Primeiramente, teremos de definir o que é um nómada num sentido lato, para de seguida delimitar algumas categorias que se assemelham, mas que não se confundem, com os nómadas digitais (ou, *digital nomads*, na sua aceção na língua inglesa) para que, por fim, consigamos defini-los e caracterizá-los.

Deste modo, comecemos por definir a palavra nómada. Segundo o Dicionário da Língua Portuguesa, nómada é aquele “que não tem habitação fixa e se desloca com frequência para garantir a sobrevivência”, o “que está sempre a mudar de habitação ou ocupação” ou que é “relativo às pessoas ou aos povos que se deslocam permanentemente”²⁴. Partindo destas três aceções, conseguimos perceber que o termo abarca tanto um sentido mais tradicional de nómada, como aqueles que se deslocam à procura de alimento (recolectores), quanto a dos nómadas da atualidade, dos quais fazem parte integrante os nómadas digitais.

Iniciemos a delimitação pelos *neo* nómadas. Korpela define-os como sendo “*people from affluent industrialised nations who do not live permanently in a specific location but move in the global arena and make their living along the way, in the various places in which they reside*”²⁵. Ora, este grupo apesar de seguir um padrão de viagem muito semelhante ao dos nómadas digitais, distingue-se destes últimos, pela sua atividade. Como aprofundaremos adiante, enquanto os nómadas digitais recorrem aos meios eletrónicos e redes de informação e comunicação para realizar a sua atividade laboral, os *neo* nómadas trocam bens e serviços e buscam alternativas de emprego nos próprios destinos²⁶, financiando as suas viagens através dos rendimentos obtidos localmente, com a prestação de atividades esporádicas, melhor dizendo, não têm necessariamente uma ocupação laboral.

²⁴ Porto Editora – *nómada* no Dicionário infopédia da língua portuguesa. Porto: Porto Editora. Disponível em: <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/nomada>.

²⁵ Cfr. KORPELA, M. (2019). *Searching for a countercultural life abroad: neo-nomadism, lifestyle mobility or bohemian lifestyle migration?*. J Ethn Migrat Stud. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/1369183X.2019.1569505>.

²⁶ Cfr. D'ANDREA, A. (2006). *Neo-Nomadism: A Theory of Post-Identitarian Mobility in the Global*, in Age Mobilities Journal, 1(1). (pp. 95-119).

Outra categoria, os *Backpackers*²⁷, são turistas que viajam apenas com uma mochila e que organizam a sua própria viagem. Viagem essa que, tendencialmente, é prolongada, com múltiplos destinos e de itinerário flexível²⁸. O que os distingue dos nómadas digitais é o facto daqueles, não exercerem qualquer tipo de atividade laboral enquanto viajam, i. é, as viagens são exclusivamente de lazer e *lifestyle*, e mesmo que as suas viagens se estendam por um período alargado, os *backpackers* retornam ao seu local de residência e de trabalho depois deste interregno.

Podemos dizer que o *flashpacker* é um *backpacker* mais experiente, que usa as tecnologias e ferramentas de conectividade para planear e executar as suas viagens, usando as tecnologias para se conectar *online* e partilhar as suas experiências através de canais digitais – *eg.* blogs, canais de vídeo e redes sociais. Os *flashpackers* incorporam um pouco da cultura dos *backpackers* e dos nómadas digitais uma vez que também conjugam a utilização das tecnologias com as suas viagens. Apesar de os nómadas digitais também partilharem as suas experiências nas suas redes sociais, o que os distingue é o facto de os *flashpackers* não fazerem uso das tecnologias para trabalharem enquanto viajam. Assim sendo, não basta viajar e usar tecnologias, pois, para que se considere como nómada digital é necessário realizar tarefas e atividades profissionais relacionadas com a sua atividade laboral enquanto viajam²⁹.

O *Telecommuting*, também apelidado de teletrabalho, pressupõe a existência de um acordo estabelecido entre a entidade patronal e o trabalhador, em que o trabalhador não se desloca para um local de trabalho determinado (*e.g.* um escritório ou outro tipo de instalações indicadas pela entidade patronal)³⁰ passando, assim, grande parte do seu tempo fora do local convencional de trabalho, trabalhando a partir de casa e comunicando através de tecnologias informáticas. Percebemos que estes trabalhadores podem fazer parte da comunidade dos nómadas digitais, uma vez que, a sua atividade também é independente de localização (*location independent*). Apesar de todos os nómadas digitais trabalharem à distância, com

²⁷ Cambridge Dictionary – *backpacker*. Disponível em:

<https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/backpacker>

²⁸ Cfr. SØRENSEN, A. (2003). *Backpacker Ethnography*. *Annals of Tourism Research*, 30(4), doi:10.1016/S0160-7383(03)00063-X. (pp. 847-867).

²⁹ Cfr. HANNONEN, Olga. (2020). *In search of a digital nomad: defining the phenomenon*. *Inf Technol Tourism* 22. Disponível em <https://doi.org/10.1007/s40558-020-00177-z>. (p. 341).

³⁰ Cfr. HARTMAN, R. I., STONER, C. R., e ARORA, R. S. A. M. (1992). *Developing successful organizational telecommuting arrangements: Worker perceptions and managerial prescriptions*. *SAM Advanced Management Journal*, 57(3), (p. 35).

recurso a tecnologias de informação e comunicação, nem todos os trabalhadores que trabalham à distância são nómadas digitais. O que os distingue dos nómadas digitais é a sua estabilidade, ou seja, possuírem um agregado familiar, residencial ou doméstico (*household*) trabalhando a partir de casa, ou mesmo a partir de outros locais, locais esses, que não são escolhidos em razão do seu lazer ou lifestyle, característica que pertence aos nómadas digitais³¹.

Por último os *Freelancers* se inserem dentro deste espectro, definindo-se como aqueles indivíduos que recebem, um valor monetário, por cada tarefa ou trabalho que realizam, geralmente de curto prazo. São então aqueles trabalhadores definidos como independentes, e, por isso, podem realizar vários trabalhos ou tarefas simultaneamente³². O *freelancing*, assim como o nomadismo digital, inclui teletrabalho, mas não pode ser reduzido a este último, pois difere daquele quer por razões de flexibilidade quer da liberdade de circulação espacial. De forma genérica, os freelancers não almejam o mesmo estilo de vida que os nómadas digitais.

A justaposição destas várias categorias com o nomadismo digital mostra que nenhuma delas se confunde com os nómadas digitais, ainda que apresentem para com este mais ou menos semelhanças.

Como refere Hanonnen, e enquadrando desde já o próximo ponto, o termo “nómada digital” descreve uma categoria de profissionais que se encontram em movimento, que realizam o seu trabalho remotamente a partir de qualquer lugar do mundo com o recurso à utilização de tecnologias digitais, distinguindo-se aquele do termo “nomadismo digital” que se refere ao estilo de vida desenvolvido por estes profissionais em constante movimento³³

3.2. Quem são os nómadas digitais?

Primeiramente, teremos de salientar que o termo nómada digital, por ser um conceito muito recente, apresenta contornos ainda pouco definidos. Olga Hanonnen refere algo importante quando diz “*Digital nomads are both highly mobile professionals and lifestyle*

³¹ Cfr. THOMPSON, Beverly. (2019). *The digital nomad lifestyle: (remote) work/leisure balance, privilege, and constructed community*. Int J Sociol Leis 2: (p.27–42).

³² Cfr. KAGAN, J. (2018a). *Freelancer*. Disponível em: <https://www.investopedia.com/terms/f/freelancer.asp>.

³³ Cfr. HANNONEN, Olga. (2020). *In search of a digital nomad: defining the phenomenon*. Inf Technol Tourism 22. Disponível em <https://doi.org/10.1007/s40558-020-00177-z>. (p. 336).

*travelers, which creates additional difficulty in framing the phenomenon*³⁴. Desta forma, apesar da inexistência de um conceito delineado do que é o nómada digital, procuraremos delineá-lo neste ponto.

No seu livro intitulado “*Digital Nomad*”, Tsugio Makimoto e David Manners, corria o ano de 1997 foram pioneiros em elaborar conceito de nómada digital como profissão futura e onde afirmaram “*At the moment, we do not have the ability to communicate by video link between any two points on the planet. But we will have it, and it will be generally affordable, within ten years. We will be able to see people, documents, and pictures wherever they happen to be, from anywhere we happen to be*”³⁵.

No mesmo manifesto futurista, os autores, visionaram um mundo globalizado onde novas tecnologias, profissões e práticas empreendedoras, iriam mudar as nossas vidas radicalmente esbatendo, como consequência, a distinção entre trabalho, lazer, casa e viagem. Estes autores defendiam ainda, tal como há milénios atrás, as comunidades nómadas vagueavam em busca de alimentos ou contemplarem paisagens, os nómadas, atualmente, vagueiam à procura de novos locais que estimulem as suas sensações e intelectos³⁶. Consequentemente as pessoas teriam de escolher entre viver como um “*settler*”³⁷ ou um nómada.

Decorridos mais de vinte anos, percebemos que T. Makimoto e D. Manners estavam certos, algo que naquele tempo podia ser bastante visionário, é hoje a nossa realidade. O nómada digital deixou de ser uma simples e mera personagem fictícia para ser uma das formas de prestação de trabalho com maior índice de crescimento no mundo atual³⁸.

O termo nómada digital descreve as pessoas que deixaram de se rever nos modos convencionais de prestação de trabalho – *eg.* permanecer num escritório num período certo,

³⁴ Cfr. HANNONEN, Olga. (2020). *In search of a digital nomad: defining the phenomenon*. Inf Technol Tourism 22. Disponível em <https://doi.org/10.1007/s40558-020-00177-z>. (p. 351).

³⁵ Cfr. MAKIMOTO, T., MANNERS, D. (1997). *Digital nomad*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd. (pp. 5-6).

³⁶ *Ibidem*. (p. 12).

³⁷ Porto Editora – *settler* no Dicionário infopédia de Inglês - Português. Porto: Porto Editora. Disponível em <https://www.infopedia.pt/dicionarios/ingles-portugues/settler>.

³⁸ Cfr. MÜLLER, Annika. (2016) *The digital nomad: Buzzword or research category?*. Transnational Social Review, 6:3. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/21931674.2016.1229930>. (pp. 344-348).

das nove da manhã às seis da tarde – ao invés, decidem livremente, quando³⁹ e de onde trabalham. Isto acontece, mais uma vez, pelo rápido desenvolvimento das tecnologias de informação, pelo surgimento da rede global que é a Internet e da própria rede sem fios (*wireless*⁴⁰), que permitem uma quase total flexibilidade na escolha de profissão e o acesso a mercados de trabalho que, até então, obrigavam a deslocalização da vida pessoal para paragens não raras vezes longínquas. Ao mesmo tempo permite, ainda, combinar prestação de trabalho a entidades sediadas em lugares muito diversificados, sendo capaz de agregar diversas entidades empregadoras.

Essa flexibilidade provém do facto de, atualmente, para muitas profissões ser dispensável estar obrigatoriamente conectado a um lugar físico, pois, as novas tecnologias relativizam a distância geográfica, e possibilitam que indivíduos como os nómadas digitais escolham uma nova visão e abordagem da sua vida pessoal conjugando a escolha do local de trabalho com o país ou região de permanência.

Assim sendo, a figura do nómada digital resume-se à possibilidade de, com a ajuda do seu computador e uma conexão (estável) à Internet, poder trabalhar a partir qualquer local, onde quer que esteja ou para onde quer que vá. O seu trabalho não será afetado pelo contexto sócio espacial, podendo estar quer numa grande metrópole, quer numa simples aldeia; num espaço de *coworking*⁴¹ ou mesmo num bar ou esplanada⁴².

Além da flexibilidade geográfica que lhe é característica, outro aspeto importantíssimo para o estudo dos nómadas digitais, é a sua mudança de atitude relativamente à residência. É exatamente a sua não residência no território a partir do qual trabalham que os caracteriza. Isto é, o facto de se movimentarem de modo indeterminado e livre, tanto internamente (dentro de um país) quanto internacionalmente, sem criarem ligações de residência com nenhum dos espaços por onde vão passando. Citando Beverly Thompson, “*Remote workers, for the most part, often have a stable household in one town and work from home, or a mixture of local places. However, digital nomads take this*

³⁹ Podem estabelecer o seu horário de trabalho, por exemplo, em função da sua produtividade, tendo em conta se trabalham melhor durante o período diurno ou o período noturno.

⁴⁰ Porto Editora – *wireless* no Dicionário infopédia da língua portuguesa. Porto: Porto Editora. Disponível em: <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/wireless>.

⁴¹ Porto Editora – *coworking* no Dicionário infopédia da língua portuguesa. Porto: Porto Editora. Disponível em: <https://www.infopedia.pt/dicionarios/lingua-portuguesa/coworking>.

⁴² Cfr. MÜLLER, Annika. (2016). “The digital nomad: Buzzword or research category?”. *Transnational Social Review*, 6:3, 344-348, DOI: 10.1080/21931674.2016.1229930 (p. 345).

location independence further. They travel and do so frequently; both domestically and internationally. They select their location choice based on leisure and lifestyle expectations, not work”⁴³.

Quanto àquelas pessoas que se tornam “nómadas”, porque dirigem projetos no estrangeiro em nome das empresas para quem trabalham ou simplesmente porque acumulam funções de direção em mais do que um local fixo (escritório, gabinete ou empresa), não se podem dizer nómadas digitais. Aqueles, não são nómadas digitais, dado que, a sua mobilidade está condicionada – por requerimentos, prazos, processos pré-definidos, entre outros – e tudo isto limita a sua decisão individual⁴⁴. É exatamente o facto dessa mobilidade não ser uma escolha que os distingue dos nómadas digitais, pois para os “trabalhadores viajantes”, viajar revela-se como uma condição ou um requisito para a sua profissão⁴⁵. Os autores Nash C., Jarrahi M., Sutherland W., Phillips G., têm uma opinião semelhante. Estes argumentam que, ao passo que trabalhadores nómadas viajam, tipicamente, devido ao seu trabalho, os *nómadas digitais* viajam enquanto trabalham, portanto, em vez de se moverem apenas entre espaços e locais de trabalho, os nómadas digitais também têm de ser flexíveis em torno dos espaços que encontram, nos locais que escolherem para viajar⁴⁶.

Tradicionalmente, a norma sugere que os trabalhadores sejam dirigidos e instruídos tendo como contrapartida o seu salário. O que distingue verdadeiramente os nómadas digitais dos restantes trabalhadores (que se encontram dentro da norma) é, não apenas o seu desejo, mas também a sua habilidade de autogestão. Tais podem ser descritos como trabalhadores digitais que abraçam um estilo de vida mais produtivo e menos pré-definido⁴⁷.

⁴³ Cfr. THOMPSON, Beverly Yuen. (2018). *Digital Nomads: Employment in the Online Gig Economy*. (p. 3).

⁴⁴ Nestes casos, em que apesar da natureza das suas funções os trabalhadores podem ter locais de trabalho não fixos, ou móveis, é, normalmente, o empregador que, no exercício dos seus poderes de direção, determina o (s) local (ais) em que o trabalhador deve executar o contrato de trabalho. Daí não haver liberdade e decisão individual como existe no caso dos nómadas digitais.

⁴⁵ Eg. Imaginemos alguém com um cargo elevado – dirigente ou comissário – numa empresa multinacional, como num Banco, ou uma organização mundial, o detentor desse cargo terá de viajar para vários países, onde existem sucursais desse banco ou gabinetes locais de interesse para a entidade, contudo, não terá escolha, pois, faz parte do seu cargo viajar e representar a entidade, ou seja, é algo que está adstrito à sua própria função.

⁴⁶ Cfr. NASH C., et. al. (2018). *Digital nomads beyond the buzzword: defining digital nomadic work and use of digital technologies*. Transform Digit Worlds (pp. 207–217).

⁴⁷ Cfr. RICHTER, S., RICHTER, A. (2020). *Digital Nomads*. Bus Inf Syst Eng 62. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s12599-019-00615-1>. (p. 78).

Desta forma, os nómadas digitais trabalham em quase qualquer lugar e a qualquer hora dado à ubiquidade dos avanços tecnológicos e infraestruturas digitais⁴⁸. E, portanto, este estilo de vida une aspetos multidirecionais independentes relativamente à sua mobilidade e localização. Podem escolher o local de trabalho a partir das suas preferências pessoais ou tendo por base os melhores locais para os hobbies ou para seguir um determinado tipo de orientação sócio económica.

Diremos, como forma de finalizar esta ideia, serem três os elementos que caracterizam os nómadas digitais, a atividade digital, a independência de localização ou flexibilidade do local de trabalho e o seu desejo de viajar (*wanderlust*⁴⁹). A atividade digital, descreve a criação de valor através das tecnologias de informação, a flexibilidade reveste a possibilidade de trabalhar a partir de qualquer local sem restrições e o desejo de viajar, descreve a mentalidade ou a urgência de explorar diferentes locais e culturas pelo mundo.

3.3. Nómadas digitais em Portugal

Os nómadas digitais desenvolveram uma subcultura e conseqüentemente tornaram-se num segmento específico de consumo, facilitando o desenvolvimento de novos serviços e produtos. Os vários locais de destino dos nómadas digitais rapidamente responderam a esse fenómeno e Portugal não foi exceção.

O site de viagens francês *kayak.fr*, elaborou uma lista onde classificou os 100 países, dos 111 analisados como os melhores países para o teletrabalho⁵⁰ onde Portugal obteve a melhor classificação. Também no site *nomadlist.com* (que reúne contributos de uma comunidade de mais de 37 mil nómadas digitais), Portugal tem pontuado positivamente, sendo que, as cidades portuguesas Lisboa e Porto e ainda a região autónoma da Madeira se encontram como os melhores destinos para estes viajantes que estudamos.

⁴⁸ Cfr. BLATT, K., GALLAGHER, J. (2013). *Mobile workforce: the rise of the mobilocracy*. In: Bruck P, Rao M (eds) *Global mobile: applications and innovations for the worldwide mobile ecosystem*. Information Today, Inc., Medford, (pp. 275–292).

⁴⁹ Cambridge Dictionary – *wonderlust*. Disponível em: <https://dictionary.cambridge.org/pt/dicionario/ingles/wanderlust>.

⁵⁰ O relatório foi publicado a dia 11 de janeiro de 2022 e encontra-se disponível em: <https://www-kayak-fr.translate.goog/travel-work/rank? x tr sl=fr& x tr tl=pt& x tr hl=pt>.

Além disso, segundo um estudo feito pela consultora imobiliária *Savills*, Lisboa é a melhor cidade para executivos em trabalho remoto, seguindo-se cidades como Miami e Dubai, posicionando, ainda, o Algarve no quarto lugar do ranking⁵¹.

São várias as razões pelas quais, os nómadas digitais escolhem o nosso país para se estabelecerem durante um período. Entre elas estão o clima temperado, custo de vida acessível (em comparação com os seus países de origem), a segurança, a gastronomia apetecível, a facilidade de acesso aos serviços de saúde, ou de educação⁵², a crescente comunidade nómada no país e, como não poderia deixar de ser, o acesso a uma rede de internet confiável e rápida⁵³.

Na ilha da Madeira, mais precisamente na Ponta do Sol, foi criada uma vila destinada aos nómadas digitais. Em 2021, estavam já 75 nómadas digitais instalados na Ponta do Sol, provindos principalmente da Alemanha, Polónia e Roménia, contudo, a lista de interessados passava de quatro mil pessoas das mais variadas nacionalidades. Na vila existe um espaço de *co-work* que se encontra aberto das 8h30 às 18h00, completamente gratuito e com acesso à internet. Desta forma, os nómadas digitais enquanto realizam a sua atividade podem conhecer outros nómadas e ampliar as suas redes de contactos. No que respeita ao alojamento, a Digital Nomads Madeira disponibiliza, no seu site, uma lista de residências, facilitando a procura de estadia aos nómadas⁵⁴. O sucesso alcançado na vila digital na Ponta do Sol, repercutiu-se na criação de mais um centro para os nómadas digitais, agora em Porto Santo.

Na região centro surgiu a plataforma “Work From Centro de Portugal” e tem como intuito demonstrar que aquele território oferece condições únicas para quem tem a

⁵¹ Cfr. MARMÉ, Paulo. (2022). *Lisboa no topo do mundo dos melhores locais para executivos nómadas digitais*, in Revista Forbes Portugal. Disponível em: <https://www.forbespt.com/lisboa-no-topo-do-mundo-dos-melhores-locais-para-executivos-nomadas-digitais/>.

⁵² Cfr. MELO, Irina e TIAGO, Lucília. (2022). *O que é um nómada digital e porque procuram tanto o nosso País*. In Tribuna Alentejo. Disponível em: <https://www.tribunaalentejo.pt/artigos/o-que-e-um-nomada-digital-e-porque-procuram-tanto-o-nosso-pais>.

⁵³ “A rede de internet foi essencial para que os nómadas digitais que nos visitam pudessem trabalhar da Madeira para o mundo. Temos aqui a infraestrutura adequada para que todos estejam em wireless e a trabalhar remotamente, com as exigências que têm as áreas da programação ou do design” – NOS telecomunicações. 14 de abril de 2022. *A NOS e a Madeira juntam-se para criar o destino perfeito para nómadas digitais*. Disponível em: <https://www.nos.pt/empresas/5g-portugal/insights/rede-5g/artigos/Pages/madeira-nomadas-digitais.aspx>.

⁵⁴ Cfr. FERREIRA, Joana Nabais (2021). *Dos reformados ingleses aos trabalhadores remotos. Digital Nomad Village promete um “rebranding” da ilha da Madeira*, in Pessoas by ECO. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/2021/02/24/dos-reformados-ingleses-aos-trabalhadores-remotos-digital-nomad-village-promete-um-rebranding-da-ilha-da-madeira/>.

possibilidade de trabalhar remotamente ou alternativa aos escritórios convencionais. Um dos espaços pertencentes a essa plataforma é o espaço de *coworking* de Videmonte, que foi criado com o intuito de criar um espaço inusitado de trabalho ou de incubação de ideias e de atrair pessoas de todos os cantos do mundo. Videmonte, tem um espaço único e oferece a possibilidade de alojamento, possuindo ainda um espaço de cozinha e outro de descanso, que funcionam gratuitamente uma vez que ainda se encontram na sua fase experimental. Dois dos utilizadores do espaço de Videmonte referem que, além do espaço em si, a troca cultural e de vivências e a aproximação da população local são um dos motivos pelos quais se mudaram da cidade e começaram a frequentar o espaço de *coworking*.

Como vemos, Portugal está-se a posicionar como um dos melhores destinos do mundo para trabalhar e viajar, daí ser de extrema relevância perceber qual o a categoria (residente ou não), mais apropriada a estes novos trabalhadores.

3.4. Os desafios da tributação

A evolução que demos conta até então, trouxe ao direito um problema que é o de acompanhar o processo evolutivo da sociedade nesta nova era digital. Problema esse que, como sabemos, não é novo uma vez que o direito é incapaz de prever todos os problemas da vida real. Desta forma, urge ao direito adaptar-se à nova realidade, respondendo rápida e eficazmente, pois, a contínua expansão da sociedade de informação causará uma enorme desordem. O porquê desta desordem é fácil de compreender, ora, a fonte de rendimento de um Estado são as receitas fiscais obtidas através da cobrança de impostos (*eg.* impostos sobre o rendimento, sobre o consumo ou sobre o património), tanto que o não pagamento ou o pagamento indevidamente reduzido do imposto, importa um prejuízo patrimonial ao Estado-fisco⁵⁵.

Alguns dos desafios do sistema fiscal são já conhecidos, todavia a sua complexidade aumentou, sendo desta forma necessário colmatar as falhas que foram surgindo com a sua evolução. Por outro lado, surgiram desafios novos e de difícil delimitação ou compreensão, dificultando a sua regulamentação e acabando por diferenciar realidades semelhantes. As dificuldades surgem não só em tributar realidades sem existência física ou de localização

⁵⁵ Cfr. SOUSA, Susana Aires de. (2020). *Crimes Fiscais* – Texto de apoio à disciplina de direito Penal II, do Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra (p. 6).

geográfica de difícil deteção (como é o caso dos nómadas digitais), mas também, por razões de justiça fiscal que essas situações promovem⁵⁶.

Casalta Nabais ⁵⁷, de entre os desafios, menciona aqueles que se apresentam como desafios internos, e assim, constituindo um obstáculo de cada Estado e aqueles que se configuram como desafios externos, os que se relacionam com os fenómenos a que assistimos atualmente da internacionalização, integração e globalização económicas. Se por um lado, internamente, temos fenómenos como “da erosão da figura dos impostos que se vem degradando em outros tributos”, “da extrafiscalidade regulada pela UE”, “da «privatização» da administração ou gestão da generalidade dos impostos”, “do esquecimento da incindível ligação ao poder tributário do poder de gastar ou da eficiência das despesas públicas”. Por outro lado, “deparamo-nos com a internacionalização das situações tributárias a exigira uma dinâmica política fiscal externa (...) e com a necessidade de um entendimento mínimo a nível mundial de modo a limitar as consequências fiscais nefastas da globalização económica”.

Como referido anteriormente, a economia digital trouxe novos modelos de negócios e, conseqüentemente, novas formas de prestação de trabalho, novos negócios e novas fontes de riqueza. Apesar de algumas destas realidades serem ainda compatíveis com os sistemas fiscais atuais ou apenas necessitarem de pequenas adaptações ou interpretações diferentes à luz do plano atual, a verdade é que, a tendência hodierna exige uma profunda alteração dos sistemas de tributação, tanto interna como externamente.

Felizmente o direito tributário, quer internamente quer internacionalmente, tem procurado adequar-se ou, pelo menos, acompanhar esta evolução social. Prova disso é o plano BEPS elaborado pela OCDE, e onde esta encabeçou um grupo que tem como objetivo tentar prevenir algumas das alterações ocorridas no mundo físico e que influenciam de modo determinante as receitas arrecadadas pelos Estados.

A Ação 1 do BEPS, tem grande relevância, referindo no seu relatório final: "*the spread of the digital economy also poses challenges for international taxation. The digital economy is characterized by an unparalleled reliance on intangibles, the massive use of data*

⁵⁶ Cfr. NABAIS, J. Casalta e LAVOURAS, M. Matilde. (2021). *Reforma do Sistema Fiscal* in Uma Reforma Fiscal para o Século XXI (pp. 19-32).

⁵⁷ Cfr. NABAIS, J. Casalta. (2019). *Direito Fiscal*, 11.^a Ed. Coimbra: Almedina (pp. 481-482).

(notably personal data), the widespread adoption of multi-side business models capturing value from externalities generated by free products, and the difficulty of determining the jurisdiction in which value creation occurs"⁵⁸. À medida que a digitalização da economia se avoluma e a prática de factos sem pegada perceptível aumenta, torna-se cada vez mais difícil demarcar o conceito de capacidade contributiva, a base de incidência e os sujeitos passivos do imposto. Atualmente, o imaterial predomina no mundo, logo, o património já não pode ser determinado unicamente por referência a realidades com existência física, o que, aliado à fácil deslocalização das fontes de rendimento, obsta à aplicação das leis tributárias de modo eficaz e equitativo.

O nomadismo digital é, precisamente, uma das novas formas de prestação de trabalho e de obtenção de rendimentos, que, como visto anteriormente, alterna constantemente os locais de trabalho em razão do estilo de vida daqueles que o praticam. A sua singularidade dificulta muito a determinação, *a priori*, de todos os casos, embora, todos eles tenham em comum o facto de o indivíduo ter quebrado o ciclo de ligação a um a certo Estado. Posto que, a sua permanência em cada local é temporariamente indefinida, os nómadas digitais nem sempre preenchem os requisitos para serem tratados como residentes e, em alguns casos, nem mesmo a aplicação do regime de rendimentos obtidos por não residentes é possível.

É exatamente aqui que encontramos o nosso problema, que analisaremos no próximo capítulo.

Conclui-se, assim, que é necessário que o direito tributário (em especial o direito tributário internacional), se transforme para que possa solucionar os desafios erguidos pela economia digital e mais concretamente os nómadas digitais e, desse modo, regular a tributação da economia digital e dos fenómenos com esta relacionados, porquanto, as estruturas e soluções tradicionais revelam-se cada vez mais inadequadas para a vida na era de economia digital.

⁵⁸ OECD (2015), *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy*, Action 1 - 2015 Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>. (p. 16).

CAPÍTULO III – O regime fiscal dos nómadas digitais no direito tributário português

4. Princípios de direito tributário

Primeiramente faremos uma breve abordagem de princípios constitucionais e do direito fiscal português, tendo como principal objetivo sustentar a sistematicidade e articulação coerente das normas de residência⁵⁹.

4.1. Princípio da legalidade fiscal

O art. 103.º da CRP consagra o princípio da legalidade tributária, como um dos elementos estruturantes do Estado de direito. Especificamente o art. 103.º, n.º 2 que diz: “Os impostos são criados por lei, que determina a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes”⁶⁰ garantindo, assim, um dos elementos essenciais do Estado de direito que é a regra da reserva de lei para a criação e definição dos elementos essenciais dos impostos, não podendo estes deixar de constar de diploma legislativo aprovado pelo órgão representativo. Devendo a reserva de lei abranger não apenas os elementos intrusivos do imposto (cfr. criação, incidência, taxa), mas também os seus elementos favoráveis, como os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes⁶¹. Casalta Nabais refere que princípio se desdobra dois segmentos: no princípio da reserva de lei formal e no princípio da reserva material⁶². A reserva de lei sobre a incidência “abarca todos os pressupostos de cuja conjugação resulta o nascimento da obrigação de imposto e, bem assim, os elementos da

⁵⁹ Cfr. VASQUES, Sérgio. (2018). *Manual de direito fiscal*. 2.ª Ed. Coimbra: Almedina (p. 358).

⁶⁰ Art. 8.º, n.º 1, da LGT “Estão sujeitos ao princípio da legalidade tributária a incidência, a taxa, os benefícios fiscais, as garantias dos contribuintes, a definição dos crimes fiscais e o regime geral das contraordenações fiscais”.

⁶¹ Processo n.º: 02594/15.7BEPRT Disponível em:

http://www.dgsi.pt/jsta.nsf/35fbbbf22e1bb1e680256f8e003ea931/5f2a754cc0e215c1802584f60050cb2d?OpenDocument&ExpandSection=1#_Section1.

⁶² Cfr. “Implica que haja uma intervenção de lei parlamentar, seja uma intervenção material a fixar a própria disciplina dos impostos, ou uma intervenção de carácter meramente formal, autorizando o Governo-legislador a estabelecer essa disciplina (165.º, n.º 1, al. i) 1.ª parte CRP); e “O princípio da reserva material (...), geralmente referido com base na dogmática alemã por princípio da tipicidade, exige que a lei (...) contenha a disciplina tão completa quanto possível da matéria reservada, matéria que, nos termos do n.º 2 do art 103.º da CRP, integra, relativamente a cada imposto, a incidência, a taxa, os benefícios fiscais e as garantias dos contribuintes a reserva apenas é exigida se e na medida em que estas sejam objeto de restrição ou condicionamento e já não quando forem objeto de ampliação o alargamento”. NABAIS, J. Casalta. (2019). *Direito Fiscal*. 11.ª Ed. Coimbra: Almedina (p. 143).

mesma obrigação, o que reconduz à definição normativa (...) dos sujeitos ativo e passivos (contribuintes, responsáveis, substitutos), da obrigação de imposto”⁶³.

Ora, a residência fiscal, como veremos adiante é, no que às pessoas físicas diz respeito, um fator determinante para a definição do sujeito passivo, ou seja, para a definição da incidência subjetiva, e deste modo, revela-se como um dos elementos essenciais para o nascimento da obrigação de pagar imposto. Destarte, decorre da nossa Constituição que a criação de regras sobre os elementos fundamentais da residência fiscal estão, segundo o art. 165.º, n.º 1, al. i), reservadas à competência legislativa da Assembleia da República ou do Governo, desde que, neste último caso, constem de decreto-lei autorizado e tenham sido estabelecidos de acordo com os limites constantes da lei de autorização⁶⁴.

4.2. Princípio da não retroatividade

Acerca deste princípio, no seu art. 103.º, n.º 3 a Constituição dispõe que “ninguém pode ser obrigado a pagar impostos que tenham natureza retroativa”, proibindo a retroatividade das normas tributárias de incidência que onerem ou agravem a situação jurídica dos contribuintes⁶⁵.

O princípio da não retroatividade é um limite imposto ao legislador e revela um dos sentidos do princípio da segurança jurídica, como forma de tutelar a confiança depositada pelos contribuintes na atuação dos órgãos do Estado. Uma vez que a residência fiscal integra o leque dos elementos essenciais, para que um Estado possa impor a obrigação do pagamento de imposto, as regras da residência fiscal ficam também elas sujeitas ao princípio da não retroatividade. O que quer dizer que, quaisquer mudanças relativamente às regras de residência apenas deverão produzir o seu efeito, após a publicação e entrada em vigor da norma, não se aplicando a factos tributários ocorridos em períodos de tributação anteriores

⁶³ Cfr. NABAIS, J. Casalta. (2015). *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. 4.ª Reimpressão. Coimbra: Almedina.

⁶⁴ Sendo certo que as regras fundamentais acerca da residência fiscal devem constar da lei, certo será que alguns detalhes procedimentais não sigam o mesmo caminho, uma vez que o legislador é incapaz de dominar a versatilidade da realidade fiscal, por isso, não resta ao legislador outra solução se não atribuir uma “margem de livre decisão” à administração fiscal. Sobre a limitação da lei para regular o apuramento da capacidade tributária real, Cfr. NABAIS, J. Casalta (2015). *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. 4.ª. Reimpressão. Coimbra: Almedina, (p. 335).

⁶⁵ Cfr. NABAIS, J. Casalta. (2019). *Direito Fiscal*. 11.ª Ed., Coimbra: Almedina (p. 150).

ao da aprovação ou da entrada em vigor da norma, ou, mesmo quanto a períodos que a contagem já tenha iniciado^{66/67}.

4.3. Princípio da unicidade

Existindo um dever (fundamental) de pagar impostos⁶⁸, revela-se necessário que cada sujeito tenha uma residência fiscal, por forma a que o Estado goze do poder de tributar o(s) seu(s) rendimento(s).

O princípio da unicidade da residência institui que cada sujeito passivo só deverá ter apenas uma única residência fiscal (de cada vez), visto que, tendo mais do que uma residência fiscal poderá existir uma dupla tributação internacional, se ambas as jurisdições aplicarem o princípio da universalidade (*world wide income*). Este princípio – o da impossibilidade de dupla residência – encontra-se implícito no MCOCDE, no n.º 2 do art. 4.º, onde são previstas regras de determinação da residência fiscal prevalecente em casos de múltipla residência. Contudo, este princípio não se encontra limitado às normas convencionais, impondo também que as regras internas de cada Estado, relativas à residência fiscal, impossibilitem os sujeitos de serem considerados como residentes em mais do que um país.

4.4. Princípio da territorialidade

No direito fiscal português, este princípio encontra-se consagrado no art. 13.º da LGT.

No entendimento clássico, as normas tributárias aplicam-se somente aos factos ocorridos no território da ordem jurídica a que pertencem, independentemente de outras eventuais características que sucedam na situação em causa, como a nacionalidade, o

⁶⁶ Cfr. MONTEIRO, Hugo. (2019). *A Residência Fiscal no IRS e a sua Parcialidade*, Tese de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. (p. 52).

⁶⁷ Cfr. NABAIS, J. Casalta. (2019). *Direito fiscal*. 11.ª Ed. Coimbra: Almedina. (pp. 150-151).

⁶⁸ Cfr. “Há, isso sim, o dever de todos contribuírem, na medida da sua capacidade contributiva, para as despesas a realizar com as tarefas do Estado. Como membros da comunidade, que constitui o Estado, ainda que apenas em termos económicos (e não políticos), incumbe-lhes, pois, o dever fundamental de suportar os custos financeiros da mesma, o que pressupõe a opção por um Estado fiscal, que assim serve de justificação ao conjunto dos impostos, constituindo estes o preço (...) a pagar pela manutenção da liberdade ou de uma sociedade civilizada”. Nabais, J. Casalta (2015). *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. 4.ª reimpressão. Coimbra: Almedina (p. 185).

domicílio ou a residência do sujeito passivo. Portanto, o princípio da territorialidade pode ser entendido em sentido positivo e em sentido negativo. Num sentido negativo, as leis estrangeiras não se aplicam no território do país em causa, quer dizer, os Estados apenas aplicam as suas próprias normas tributárias, não podendo, de modo algum, desencadear a produção de efeitos previstos em leis tributárias estrangeiras. Já num sentido positivo as leis internas, aplicar-se-ão no território nacional, generalizadamente, mesmo aos sujeitos que não sejam nacionais daquele Estado, i. é., aos estrangeiros. Nesta conceção tradicional, o princípio não fornecia elementos de conexão para conectar a uma certa ordem jurídica, aquelas situações que possam estar ligadas com mais do que um ordenamento jurídico.

A progressiva internacionalização da economia, a crescente desmaterialização dos pressupostos de facto dos impostos e a tendência para a personalização da tributação, levaram a que os ordenamentos jurídicos passassem a adotar como elementos relevantes de conexão aspetos, subjetivos – *e.g.* sede, domicílio fiscal ou residência do sujeito passivo – e objetivos – local da situação dos bens ou a fonte de produção ou pagamento dos rendimentos. E assim, haverá uma territorialidade em sentido pessoal e uma territorialidade em sentido real^{69/70}.

Observando o art. 13.º da LGT percebemos que, esta lei, tem por base um entendimento que vai além do seu sentido tradicional de territorialidade objetiva ou real (n.º 1), integrando ainda um sentido de territorialidade mais moderno, sentido esse pessoal ou subjetivo (n.º 2)⁷¹, onde se centra a lei fiscal nacional e prevendo a residência como elemento de conexão fundamental.

5. Dupla tributação internacional

O entendimento sobre a noção de soberania fiscal não é pacífico. Todavia, deverá entender-se por soberania fiscal apenas a delimitação de esferas tributárias, frente a outras soberanias estaduais e a definição de regimes legais. O Estado só poderá criar impostos para recolha de receitas destinadas a financiar as despesas públicas passíveis de serem enquadradas nas funções do Estado, isto é, destinadas a satisfazer os seus próprios fins, e

⁶⁹ Cfr. CAMPOS, D. Leite de. et al. (2012). *Lei geral tributária: anotada e comentada*. 4ª. Ed. Lisboa: Encontro da Escrita. (p. 149).

⁷⁰ Cfr. NABAIS, J. Casalta. (2019). *Direito Fiscal*. 11.ª Ed. Coimbra: Almedina (p. 223).

⁷¹ *Ibidem*.

que se traduzam em vantagens para a respetiva comunidade. Nesta senda, no plano internacional, a soberania tributária dos Estados encontra-se naturalmente limitada às próprias fronteiras territoriais, pela coexistência das distintas soberanias, e só dentro daquelas é exercido o seu poder tributário. Além disso, o Estado só pode tributar aqueles sujeitos que tenham estabelecido com esse Estado um vínculo político ou económico, podendo esse vínculo ter origem na cidadania, no domicílio ou na simples passagem pelo território⁷².

Ora, a dupla tributação configura um concurso de normas, melhor dizendo, uma situação em que um mesmo facto tributário integra a hipótese de incidência de duas normas tributárias de diferentes ordenamentos jurídicos. Podendo haver dois tipos de conflitos, positivo e negativo. O primeiro corresponde àqueles casos em que normas de diferentes países incidem sobre o mesmo facto tributário, e assim, há uma cumulação de pretensões tributárias baseadas no mesmo facto tributário. Já o segundo, diz respeito aos casos em que nenhum país possui uma norma com incidência sobre certa situação, culminando numa situação de dupla não tributação internacional⁷³.

Quanto aos métodos utilizados para atenuar ou eliminar a dupla tributação, vamos atentar apenas à dupla tributação do rendimento. Apesar de o rendimento poder ser tributado tanto pelo Estado da fonte, quanto pelo Estado da residência do seu titular, cabe ao Estado da residência o ónus de eliminar ou atenuar a dupla tributação, visto ser este que tem legitimidade para tributar a globalidade dos rendimentos dos seus residentes. Os referidos métodos são o método da isenção e o método da imputação, conforme os art. 23.º-A e 23.º-B da MCOCDE⁷⁴.

Muito resumidamente, o método da isenção subdivide-se em duas modalidades: (1) a isenção integral, onde o rendimento de fonte estrangeira não é considerado, de modo algum, em sede da tributação dos rendimentos de fonte interna; e (2) a isenção com progressividade, onde o rendimento de fonte estrangeira é considerado, em conjunto com os rendimentos de fonte interna, para ser possível o apuramento da taxa aplicável ao rendimento, mas o imposto só é apurado em relação ao rendimento de fonte interna. Este

⁷² Cfr. MARTINEZ, Soares. (2003). *Direito Fiscal*. 11.ª Ed. Coimbra, Almedina. (pp. 69-84).

⁷³ Cfr. XAVIER, Alberto. (2017). *Direito tributário internacional*. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina. (p. 44-49).

⁷⁴ Cfr. NABAIS, J. Casalta. (2019). *Direito Fiscal*. 11.ª Ed. Coimbra: Almedina (p. 228 e ss.).

método só se aplica caso estejamos perante um imposto progressivo como, sucede, por exemplo, com o IRS português.

O método da imputação, também ele se desdobra em dois: (1) a imputação integral, o Estado da residência deduz totalmente o montante do imposto pago no país de origem; e (2) a imputação ordinária, o Estado da residência não deduz totalmente o valor do imposto pago no país de origem, mas limita a dedução à quota do seu próprio imposto. Atendendo aos art 81.º CIRS e 91.º e 91.º-A CIRC, percebemos que é este método que se tem adotado pelo direito tributário português⁷⁵.

Como analisaremos adiante, o regime dos residentes não habituais, comporta exceções relativamente ao método da isenção, permitindo que em sede de IRS, estes possam optar, limitadamente, pelo método da isenção com progressividade.

6. Elementos de conexão

Para que possamos compreender adequadamente a relevância da residência fiscal, teremos antes de mais, de compreender, muito genericamente, qual o papel desempenhado pelos elementos de conexão tributária.

Alberto Xavier⁷⁶, define elemento de conexão como “o elemento da previsão normativa que, fixando a «localização» de uma situação da vida num certo ordenamento tributário, tem como efeito típico determinar o âmbito de aplicação das leis desse ordenamento a essa mesma situação”. Assim sendo, relativamente à primeira parte deste conceito, diremos que, o elemento de conexão relaciona o facto tributário⁷⁷, ao ordenamento jurídico do Estado, onde o rendimento deverá ser tributado.

O mesmo autor defende que os elementos de conexão consistem na relação entre as pessoas, os objetos e os factos com certo ordenamento jurídico, distinguindo-se entre subjetivos (que se reportam às pessoas, como é a nacionalidade ou a residência) e objetivos (que se reportam a coisas e factos, como é o caso da fonte de rendimento, o lugar do exercício

⁷⁵ *Ibidem*.

⁷⁶ Cfr. XAVIER, Alberto. (2017) *Direito tributário internacional*. 2.ª Ed. Coimbra: Almedina. (p. 224).

⁷⁷ Cfr. “O facto tributário será, portanto, o pressuposto de facto cuja realização origina um determinado efeito jurídico: o nascimento da obrigação tributária” CAMPOS, D. Leite. (2012). *Lei geral tributária: anotada e comentada*. 4.ª Ed. Lisboa: Encontro da Escrita, 2012, (p. 293).

da atividade, o lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente e o lugar de celebração de um contrato)⁷⁸.

Contanto, os elementos de conexão mostram-se necessários tendo em conta dois aspetos. O primeiro tem que ver com a soberania tributária de cada Estado, pois, cada Estado só poderá impor a obrigação de pagamento de imposto relativamente àqueles factos tributários relacionados com o seu próprio território, nunca podendo ingerir sobre o território doutros Estados. Já o segundo, diz respeito ao combate da múltipla tributação, onde um mesmo facto tributário poderia ser tributado diversas vezes, no caso de todos os Estados assumissem o direito de o tributar sem qualquer limitação. Desta maneira, mostra-se necessário estabelecer critérios que delimitem as situações em cada Estado pode tributar.

São três os principais elementos de conexão, no tocante aos impostos sobre o rendimento: a fonte de rendimento, a nacionalidade e a residência fiscal.

6.1. Fonte de Rendimento

A fonte de rendimento determina que a tributação deve fazer-se no Estado do qual os rendimentos são provenientes. Os rendimentos podem, aliás, ser imputados tendo por base a localização do fator de produção, ou, a fonte pagadora, quer isto dizer, que pode ser tida em consideração para estes efeitos o local onde são produzidos ou a localização do sujeito que paga o rendimento. Posto isto, diremos que a fonte de rendimento permite a tributação do rendimento quer ele tenha sido produzido, quer pago no território do próprio Estado.

Como depreendemos pelas alíneas a) e b) do art. 18.º do CIRS, Portugal utiliza o elemento da fonte de rendimento nos seus dois significados, considerando que certo rendimento é da sua fonte, ou porque cá foi produzido ou colocado à disposição do contribuinte.

Hugo Monteiro⁷⁹, enumera alguns argumentos a favor da utilização deste elemento, é aquele que revela uma conexão mais evidente do facto tributário com o território; facilita o controle da tributação do rendimento; é menos manipulável, em relação à residência fiscal,

⁷⁸ XAVIER, Alberto. (2010). *Direito tributário internacional do Brasil*. 7.ª Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense (p. 222)

⁷⁹ Cfr. MONTEIRO, Hugo. (2019). *A Residência Fiscal no IRS e a sua Parcialidade*, Tese de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. (p. 16).

quanto à deslocalização artificial da tributação para outro país; permite a atração de investimentos por meio da criação de benefícios pelo Estado da fonte.

6.2. Nacionalidade

Este elemento determina a tributação dos rendimentos de acordo com a nacionalidade ou cidadania do Estado e fundamenta-se num vínculo jurídico-político de uma pessoa a um certo país, enquanto a residência se baseia numa ligação de natureza sócio-económica.

A nacionalidade não é, atualmente, um elemento de conexão relevante quer em Portugal quer na maioria dos países, sendo utilizada apenas residualmente com exceção dos Estados Unidos da América e das Filipinas que ainda utilizam este elemento.

Ademais, na esfera da UE, o art. 18.º do Tratado sobre o Funcionamento da União Europeia dispõe que “No âmbito de aplicação dos Tratados, e sem prejuízo das suas disposições especiais, é proibida toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade”. O art. 45.º, n.º 1 do TFUE, expõe mais especificamente que “A livre circulação dos trabalhadores implica a abolição de toda e qualquer discriminação em razão da nacionalidade, entre os trabalhadores dos Estados-Membros, no que diz respeito ao emprego, à remuneração e demais condições de trabalho”⁸⁰.

Mesmo assim, e, apesar de o regime português se fundar na residência fiscal, é possível observar vestígios deste elemento na nossa lei, mais concretamente no art. 16.º n.º 6 do CIRS, revelando-se elemento decisivo estendendo compulsoriamente a residência fiscal, naqueles casos em que o sujeito passivo deslocaliza a sua residência para regimes claramente mais favoráveis. Justifica-se esta excecionalidade, porque a nacionalidade não exige a permanência num certo Estado e, por isso, acaba por facilitar a erosão fiscal.

6.3. Residência fiscal

A residência é o elemento de conexão mais importante, sendo este o elemento que determina a tributação dos rendimentos que são auferidos por sujeitos considerados

⁸⁰ Disponível em: <https://eur-lex.europa.eu>.

residentes num determinado Estado; num sentido inverso, os não residentes são os sujeitos que não têm conexão o território configurado.

Embora exista uma previsão de critérios relacionados para caracterizar a residência fiscal – *e.g.* tempo de permanência no território, disposição de habitação, a atividade seja tripulação de navios e aeronaves ou desempenho de funções no estrangeiro ao serviço do Estado⁸¹ – esses variam de Estado para Estado, portanto não existe uniformidade de conceitos.

7. A residência fiscal no direito tributário português

No direito interno a residência fiscal, apresenta-se como o elemento de conexão subjetivo por excelência, pois, se por um lado delimita a extensão do poder tributário do Estado, por outro lado, num sentido mais estrito, delimita a própria geometria da relação jurídica tributária. Simplificando, no primeiro caso, está associado à ideia de tributação universal, e, assim, o Estado assumirá o direito de tributar os rendimentos obtidos pelos seus residentes quer no seu território, quer fora deste. No segundo, a residência desempenha um considerável papel modelador da relação jurídica, visto que, no que respeita ao imposto sobre o rendimento das pessoas singulares, revela-se como o critério decisivo e demarcador dos sujeitos passivos — dicotomia entre residentes e não-residentes. Destarte, a residência fiscal serve como ponto de partida para se aferir qual o regime jurídico aplicável em concreto⁸².

A residência fiscal, além da fonte de rendimento, é de enorme relevância, pois, é um elemento sem o qual não haverá tributação do rendimento, desta forma, é tão importante quanto o surgimento da obrigação tributária como é a obtenção de rendimento. Melhor dizendo, o sujeito terá de ser residente fiscal ou de deter a fonte de rendimento no determinado território, caso contrário não haverá lugar a tributação. Extraímos esta ideia do n.º 1, do art. 13.º do CIRS, “ficam sujeitos a IRS as pessoas singulares que residam em território português e as que, nele não residindo, aqui obtenham rendimentos”.

Porém, a deslocação dos residentes fiscais pode ocorrer em qualquer altura do ano fiscal, o que acaba por causar algumas dúvidas aquando da aferição da residência fiscal. Na

⁸¹ Cfr. Art. 16.º, n.º 1 do CIRS, als. a), b), c) e d).

⁸² Cfr. NOVO, Diogo (2019). *A figura da Residência Fiscal Parcial*. Revista da Ordem dos Advogados. Ano 78 – Vol. I/II - Jan./Jun. (p. 61).

medida em que, a residência é considerada o fator determinante para definir a submissão ou não de um sujeito a certo Estado e pressupõe a presença física, real ou presumida no território nacional. A Lei nº82-E/2014, de 31 de dezembro procurou acompanhar os novos progressos no que toca à residência fiscal, até então, a determinação da residência fiscal de acordo com a mobilidade do sujeito passivo não existia.

Ora, torna-se necessário fazer a distinção entre residentes e não residentes.

7.1. Residentes

Fazendo uma breve análise do art. 15.º, n.º 1 do CIRS, percebemos que são sujeitos passivos de IRS aqueles que forem residentes em Portugal, onde são tributados pela totalidade dos rendimentos obtidos, incluindo aqueles rendimentos de fonte estrangeira, i. é, de acordo com o princípio da universalidade⁸³ ou do rendimento global (*world wide income principle*). Com a entrada em vigor da redação introduzida pela Lei nº 82-E/2014, o conceito de residência alterou-se um pouco, pois, passou-se a contemplar no n.º 3 do mesmo artigo a residência parcial. De modo geral, passou a ser possível ser-se residente em parte do ano e não residente na restante parte (residência parcial). Consequentemente, também os critérios base previstos no art. 16.º do CIRS foram modificados.

Nesta senda, o art. 16.º do CIRS estabelece quem são os residentes em território nacional. Os residentes são, portanto, aquelas que no ano a que respeitem os rendimentos “hajam nele permanecido mais de 183 dias seguidos ou interpolados⁸⁴, em qualquer período de 12 meses com início ou fim no ano em causa” (n.º1, al. a)), i. é, que haja um *corpus, que* se manifesta na presença física no território português durante um certo período de tempo; ou⁸⁵ “tendo permanecido por menos tempo, aí disponham, num qualquer dia do período

⁸³ A tributação universal encontra-se de tal forma associada à residência fiscal que, um indivíduo que fique sujeito a tributação unicamente sobre os rendimentos obtidos no território, mesmo que considerado como residente por um dos Estados contraentes, não é considerado como residente pelo MCOCDE. Cfr. Art. 4.º, n.º 1 do MCOCDE.

⁸⁴ A permanência por mais de cento e oitenta e três dias pode ser seguida, sem qualquer dia de ausência do território nacional, ou interpolada, i. é, com algum ou alguns dias de ausência do território nacional. Já a permanência, considera o n.º 2, do art. 16.º do CIRS, como permanência “qualquer dia completo ou parcial que inclua dormida no mesmo”.

⁸⁵ Existem ainda as alíneas c) e d) no art. 16.º CIRS, porém, não as abordaremos por não serem relevantes para o nosso estudo.

referido na alínea anterior, de habitação⁸⁶ em condições que façam supor intenção atual de manter e ocupar como residência habitual” (n.º1, al. b)), i. é, a existência de um *animus*, que se traduz na vontade no sujeito se tornar residente. Também o MCOCDE, no seu art. 4.º, n.º 2, alínea a) prevê a habitação permanente como um dos critérios para definir a residência fiscal como elemento prevalecente em casos de dupla residência.

Enquanto o critério da alínea a) corresponde ao regime regra, a alínea b) assenta numa presunção, para aqueles casos em que sujeito, apesar de ter permanecido por um menor período do que cento e oitenta e três dias, tenha intenção de residência. Estes são os dois principais critérios adotados para definir a residência do sujeito passivo, como forma de estabelecer uma conexão entre o período de residência efetiva e o estatuto de residente fiscal no país.

Além destes dois critérios, o n.º 3 do art. 16.º do CIRS, refere o momento a partir do qual os indivíduos se tornam residentes em Portugal, correspondendo esse momento ao “primeiro dia do período de permanência em território português”; pelo contrário, o indivíduo perderá a qualidade se residente “a partir do último dia de permanência em território português”. Diferentemente do que sucedia com o regime que vigorou até ao final de 2014, onde, o indivíduo era tributado sobre na totalidade dos rendimento, no período de 1 de janeiro a 31 de dezembro, desde o momento em que fosse considerado como residente fiscal no país, i. é, mesmo que iniciasse a atividade a metade do ano, o período contabilizado seria sempre o correspondente ao ano civil. No regime atual, e atendendo simultaneamente à alínea a), do 16.º, n.º 1 do CIRS e ao seu n.º 3, o período contabilizado não está previamente fixado, correspondendo a um período qualquer de 12 meses, podendo ou não, ter início e fim no mesmo ano civil.

⁸⁶ Considera-se preenchida a disposição de habitação pela “possibilidade que o sujeito tem de fazer uso de um local habitável, quer essa possibilidade decorra do direito de propriedade, usufruto, arrendamento, comodato quer de outro qualquer direito” e “não importando se o local faz parte de uma unidade residencial, comercial, hoteleira ou de outro tipo”. Cfr. MONTEIRO, Hugo. (2019). *A Residência Fiscal no IRS e a sua Parcialidade*, Tese de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra. (p. 74).

7.2. Não residentes

A contrário, caso o possível sujeito passivo não preencha algum dos critérios do art. 16.º do CIRS, não gozará do estatuto de residente em Portugal, sendo considerado como não residente.

Contudo, continuarão a poder ser sujeito passivo de impostos, ou seja, apesar de não serem residentes em território nacional, são tributados pelos rendimentos obtidos em Portugal, pelo património detido e pelo consumo segundo o princípio da territorialidade em sentido estrito (*source principle*) ou da obrigação tributária limitada (art. 15.º, n.º 2 do CIRS) – desta última, também beneficiarão os residentes não habituais⁸⁷. Por seu turno, o art. 18º do CIRS, estabelece quais os rendimentos que se consideram obtidos em Portugal.

De acordo com Rui Morais⁸⁸, nem sempre é fácil de concretizar o critério da fonte económica, visto que, determinar onde foi exercida a atividade ou o local gerador do rendimento não é tarefa simples, dado isso, a localização da fonte do rendimento apura-se, em alguns casos, através do fator da entidade devedora do rendimento (critério da fonte financeira), supondo-se que o rendimento tem como origem no local em que se situa a sede ou o estabelecimento da entidade remuneradora.

É ainda de salientar, que nos termos do n.º 1 do art. 130.º do CIRS, os não residentes que obtenham rendimentos sujeitos a IRS em território português, devem, para efeitos tributários, designar um representante fiscal para os representar perante a AT. Caso tal não se verifique, para além de eventuais sanções, não há lugar às notificações previstas no Código (n.º 4).

8. Residência não habitual

A residência não habitual é um regime de tributação especial e opcional, que se aplica aos sujeitos que se tornem residentes fiscais no país, desde que preencham os requisitos estabelecidos, não se devendo confundir a residência fiscal com os diferentes regimes de tributação aplicáveis aos residentes fiscais, porque eles não trazem novas regras, antes, trazem regimes especiais de tributação tanto para novos residentes, como para residentes que o deixaram de ser de forma temporária.

⁸⁷ Cfr. NABAIS, J. Casalta. (2019). *Direito Fiscal*, 11.ª Ed. Coimbra: Almedina. (pp. 497-498)

⁸⁸ Cfr. MORAIS, Rui D. (2014). *Sobre o IRS*. 3.ª Ed. Coimbra: Almedina. (p. 23).

Ora, este regime surgiu com a publicação do Decreto-Lei n.º 249/2009, de 23 de setembro de 2009, onde se aprovou o Código Fiscal do Investimento⁸⁹. A par desse regime foi criado um novo regime fiscal de tributação de rendimentos em sede de IRS, obtidos por residentes não habituais. Este novo regime foi criado, tendo como principal finalidade a instituição de um regime fiscal minimamente competitivo, capaz de atrair indivíduos não residentes com elevado património, rendimento ou qualificações de modo a estabelecerem o seu domicílio fiscal em território português. Os quais, por causa da sua facilidade de deslocação entre Estados têm maior facilidade de escolha quanto à sua residência fiscal, norteando-se pelos estímulos fiscais. Estes sujeitos são comumente denominados de *High Net Worth Individuals* (HNWI). E a sua atração resultará, portanto, em benefícios significativos para a economia nacional e, por conseguinte, importantes receitas fiscais impossíveis de obter de outro modo⁹⁰.

Este regime, inovador no contexto do direito tributário português, “conduz a que os instrumentos de política internacional do nosso país devam funcionar como fator de atração da localização dos fatores de produção, da iniciativa empresarial e da capacidade produtiva no espaço português”⁹¹, contribuindo, desse modo, ao estímulo da competitividade da economia nacional.

De acordo com a OCDE, o crescimento económico seria potenciado pelo investimento estrangeiro, mediante a formação o capital humano, da integração na economia global, da transferência de inovação tecnológica e *know-how*, pelo desenvolvimento das empresas no país recetor e do aumento da competitividade⁹².

De forma a atrair RNH e aumentar a competitividade fiscal em Portugal, recorre-se a dois métodos, (1) a isenção na eliminação da dupla tributação internacional em relação aos rendimentos de origem estrangeira e (2) a tributação proporcional de certos rendimentos do trabalho dependente e independente⁹³. Sendo ainda necessário distinguir entre os rendimentos obtidos em território português e aqueles de fonte estrangeira.

⁸⁹ Revogado pelo Decreto-Lei n.º 162/2014, de 31 de outubro, que aprovou a redação original do atual Código Fiscal de Investimento.

⁹⁰ Cfr. NABAIS, J. Casalta. (2019). *Direito Fiscal*, 11.ª Ed. Coimbra: Almedina. (p. 520).

⁹¹ Cfr. Preâmbulo do DL n.º 249/2009, de 23 de setembro.

⁹² OECD. (2002). *Foreign direct investment for development: maximising benefits, minimising costs*. Paris. Disponível em <https://www.oecd.org/investment/investmentfordevelopment/1959815.pdf>.

⁹³ *Vide supra*, ponto 5, (p.30).

8.1. Caracterização do regime

O seu regime consta do art. 16.º, n.ºs 8 a 12 do CIRS. Começando pelo seu n.º 8 que refere: “Consideram-se residentes não habituais em território português os sujeitos passivos que, tornando-se fiscalmente residentes nos termos dos n.ºs 1 ou 2, não tenham sido residentes e territórios português em qualquer dos cinco anos anteriores”. Melhor dizendo torna-se RNH, aquele que não tenha sido considerado como residente fiscal em território português nos 5 anos anteriores. Esta disposição cumula-se aos requisitos estabelecidos pelos n.ºs 1 ou 2 do mesmo artigo. Apesar disto, os RNH não são considerados como uma terceira categoria, além dos residentes e dos não residentes, fazendo, sim parte dos residentes, mesmo beneficiando de um regime tributário mais favorável.

Depois de preenchidos estes requisitos para adquirir o estatuto de RNH, o sujeito passivo deverá solicitar a inscrição como residente não habitual, até dia 31 de março do ano seguinte àquele em que se tornou residente (art. 16.º, n.º 10 do CIRS). Após a aprovação do seu pedido, o sujeito passivo gozará do estatuto de RNH por um período de dez anos consecutivos, desde o ano da sua inscrição como residente em Portugal (n.º 9 do art. 16º do CIRS), com a condição de continuar a ser considerado como residente em território português (art 16º, n.º 11 do CIRS). Porém e de acordo com o n.º 12 do art. 16.º do CIRS, o sujeito passivo que perca o estatuto de RNH, poderá voltar a gozar desse direito em qualquer dos anos em falta, se vier, novamente, a ser considerado como residente no nosso país.

Antes de agosto de 2012, para efeitos de inscrição neste regime, era necessário que o contribuinte apresentasse certificados de residência fiscal e de tributação no estrangeiro, referentes aos cinco anos anteriores à sua chegada a Portugal. Atualmente, basta que o sujeito passivo apresente uma declaração, no ato de inscrição, em como os requisitos necessários para que seja considerado residente em território nacional não se verificaram, em qualquer dos cinco anos anteriores, àquele em que pretenda que seja dado início à tributação como residente não habitual⁹⁴. E a verdade é que, com a simplificação procedimentos administrativos os pedidos de adesão subiram consideravelmente⁹⁵.

⁹⁴ Cfr. ponto número 2 da Circular 9/2012, de 3 de agosto.

⁹⁵ Cfr. BRITO, Ana. (2014). *Mais de mil estrangeiros pedem para pagar menos imposto em Portugal*, in *Jornal O Público*, disponível online em: <http://www.publico.pt/economia/noticia/mais-de-milestrangeiros-pedem-para-pagar-menos-impostos-em-portugal-1619255?page=-1>.

8.2. A tributação e o método de isenção

Como vimos anteriormente, o art. 15.º, n.º 1 estabelece a regra da tributação sobre a totalidade dos rendimentos obtidos por residentes em Portugal, não distinguindo rendimentos obtidos no país ou fora dele (*worldwide income principle*). A contrário, a tributação dos não residentes limita-se aos rendimentos com origem em Portugal (princípio da territorialidade).

8.2.1. Rendimentos de fonte portuguesa

“São elegíveis para efeitos do regime fiscal do residente não habitual os rendimentos líquidos das categorias A (rendimentos do trabalho dependente) e B (rendimentos empresariais ou profissionais), em território português⁹⁶” são tributados a uma taxa especial de 20% ⁹⁷, de acordo com o ar. 72.º, n.º 10 CIRS. Sucintamente, os rendimentos líquidos das categorias A e B em sede IRS que sejam obtidos em Portugal por RNH e que provenham de atividades de valor acrescentado com carácter científico, artístico ou técnico⁹⁸.

Já os restantes rendimentos, relativos às categorias E, F, G e H (incluindo os das categorias A e B não considerados como de elevado valor acrescentado) ficam sujeitos às taxas progressivas do art. 68.º CIRS.

8.2.2. Rendimentos de fonte estrangeira

Em regra, os RNH obtêm rendimentos de origem estrangeira “tendo em vista a competitividade do regime, o legislador teve a preocupação de evitar a dupla tributação destes rendimentos auferidos no estrangeiro, optando, para sua correção, pelo método da isenção com progressividade verificadas algumas condições”⁹⁹. Portanto, os rendimentos de

⁹⁶ Cfr. NASCIMENTO, Rui, et. al. (2010). *O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento*, integrante da Obra Comemorativa dos dez anos do Centro de Investigação Jurídico-Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto. (p. 866).

⁹⁷ Os RNH têm aqui o seu benefício fiscal, uma vez que, a taxa aplicável aos rendimentos de trabalho dependente e independente de atividades de elevado valor acrescentado, fixa-se nos 20% (72.º/10 do CIRS) pelo método de retenção da fonte (99.º/8 e 101.º/1/d) do CIRS), desta forma, o imposto passa a ser um imposto de taxa única ou proporcional, e já não um imposto progressivo. O IRS pelo contrário, somados todos os rendimentos e de estes serem sujeitos a englobamento (22.º do CIRS), fica sujeito a taxas progressivas que vão desde 14.5% a 48%.

⁹⁸ Previstas na Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.

⁹⁹ Cfr. MENDES, Marta F. R. (2011). *O Novo Regime Fiscal do Residente Não Habitual (Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu)*, Tese de mestrado em Direito no ramo de Ciências Jurídico-Económicas apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Disponível em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/69394/2/24847.pdf>. (pp. 25-26).

fonte estrangeira não são considerados para efeitos de tributação em Portugal, mesmo sendo englobados com os rendimentos de fonte interna, para que seja possível determinar a taxa progressiva aplicável ao rendimento global tributável de acordo com o art. 68.º CIRS., i. é, naqueles casos que não sejam abrangidos pela taxa especial de 20%. Assim sendo, apesar de os rendimentos isentos não serem tributados em sede de IRS, serão considerados na determinação da taxa aplicável aos restantes rendimentos, sendo obrigatório fazer englobamento para efeitos de determinação da taxa do imposto a eles aplicável.

Com efeito, o art. 81.º CIRS, prevê o acesso ao direito da isenção cumprindo com as seguintes condições, de forma a evitar a dupla tributação:

- a) Os rendimentos relativos à categoria A, obtidos por RNH no estrangeiro, estão isentos de tributação em Portugal desde que se verifique uma das condições previstas nas alíneas a) e b), do n.º 4 do art. 81.º do CIRS.
- b) Relativamente aos rendimentos das categorias B, E, F e G, e nos termos do art. 81.º, n.º 5 do CIRS, que provenham de atividades de elevado valor acrescentado, também se encontram isentos de tributação no nosso país. Contudo, para que haja lugar à isenção, também terão de cumprir com uma das duas alíneas previstas no mesmo n.º 5.

9. Solução proposta à questão: que regime fiscal para os Nómadas Digitais?

No presente, onde se acentuam os fenómenos migratórios, traduzindo, não só as situações de mudança de país de residência a longo prazo, e principalmente as alterações temporárias de país para país, como refere João Félix Nogueira¹⁰⁰ “a residência apresenta-se como o fator determinante para definir o se e a medida em que um determinado sujeito fica submetido à soberania tributária de um Estado”. Acontece que, dada a permanência transitória “nem sempre estão preenchidos os requisitos para que os trabalhadores ou prestadores de serviços sejam tratados como residentes ou como residentes não habituais. Em alguns casos, nem sequer é viável a aplicação do regime de tributação dos rendimentos obtidos por não residentes”¹⁰¹.

¹⁰⁰ Cfr. NOGUEIRA, João Félix. (2011). *A dupla residência fiscal de pessoas singulares: enquadramento da questão nos planos internos, europeu e internacional à luz da recente da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo*. Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal, Ano IV, n.º 1. (p. 211).

¹⁰¹ Cfr. NABAIS, J. Casalta e LAVOURAS, M. Matilde. (2021). *Reforma do Sistema Fiscal*. In Uma Reforma Fiscal para o Século XXI. (p. 31).

Toda a evolução que até aqui vimos, tem levado os Estados a estabelecer condições físicas e legais para acolher e atrair mais residentes temporários nômadas digitais. Prova disso são o número de negócios emergentes destinados a suprir as necessidades deste novo estilo de vida, incluindo espaços de *co-living* e *coworking*, casas para arrendar (digitalnomadhouse.net), programas de lazer, conferências, sites com procura personalizada (nomadlist.com), revistas (nomadsmagazine.com) e até mesmo um projeto na nação nômada digital (digitalnomadsnation.org). E ainda a diminuição do valor das taxas aplicadas, criação de regimes de vistos destinados a este tipo de viajantes ou até mesmo *e-residence* (ou residência eletrónica¹⁰²).

Um problema trazido pelos nômadas digitais tem, exatamente, que ver com a possibilidade de realizarem a sua atividade laboral (com recurso aos meios digitais), a partir de um Estado do qual não possuem visto de trabalho, surgindo ainda, o problema da tributação dos rendimentos obtidos de acordo com as regras desenhadas para os não residentes. Alguns países, como forma de contornar estes problemas, definiram normas específicas para a emissão de vistos destinados a este tipo de viajantes ou regimes que tenham em consideração as especificidades destes indivíduos, outros, proibem o exercício que qualquer atividade remunerada apenas com visto de turista.

Como demos conta no ponto 3.3., Portugal tem sido crescentemente procurado como um país para viver e trabalhar, tanto pelos fatores tradicionais de diferenciação relativos, no geral, à qualidade de vida, todavia, também o critério fiscal pesa neste movimento.

Ora, depois de analisado o regime da residência fiscal português, percebemos que a solução a dar a este problema, de acordo com o nosso ordenamento é a de os rendimentos

¹⁰² A Estónia foi o primeiro país a lançar um programa de residência eletrónica (*e-residency*), contando também com um visto especial para os nômadas digitais (<https://www.e-resident.gov.ee/nomadvisa/>). A principal diferença entre a residência eletrónica e o visto de nômada digital, reside no facto de o visto proporcionar aos titulares, permanecer temporariamente por um ano no país, ao passo que a *e-residency* não proporciona quaisquer direitos de viagem. Existem outras diferenças, entre elas estão os destinatários, sendo o visto dos nômadas digitais destinado especificamente para indivíduos com essa atividade e ainda a rapidez do processo, que relativamente ao visto é muito mais célere em comparação ao da residência eletrónica. Em termos de elegibilidade, cabe provar ao candidato que é um nômada digital, isto é, realiza a sua atividade de independente de localização e com recurso às tecnologias de comunicação e informação; preenchendo ainda uma das três categorias: trabalhar 1. Para um empregador registado noutro país; 2. Para uma empresa registada noutro país, sendo sócio ou acionista; e 3. Como *freelancer* ou consultor para clientes que, na sua maioria, tenham residência noutros países. (<https://www.e-resident.gov.ee/blog/posts/faqs-about-estonias-digital-nomad-visa/>).

obtidos pelos nómadas digitais serem tributados conforme o regime de tributação dos residentes não habituais.

Chegamos a esta solução, tendo em conta as variadas e crescentes atividades exercidas pelos nómadas digitais – *e.g.* que vão desde médicos a programadores, de criadores de conteúdo digital a executivos de multinacionais – e o vasto leque da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro (alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho). Além disto, e como não poderia deixar de ser, considerando o facto de para que possa usufruir do regime dos RNH, ter de preencher, como vimos, dois requisitos elencados no art. 16.º, n.º 8 – não tenham sido residentes em Portugal nos últimos cinco anos – e n.º 1, alíneas a) ou b).

Apesar de o sujeito passivo não ter de exercer estas atividades para que possa usufruir do regime dos RNH, são os rendimentos provenientes destas atividades que são tributados segundo a taxa especial de 20%.

Ademais, os sujeitos passivos que sejam considerados como residentes não habituais beneficiarão deste regime por um período de dez anos consecutivos, desde a sua inscrição como residente em Portugal, cumprindo o objetivo principal da criação deste regime “promover a crescente projeção de Portugal no cenário mundial motivou a que o Governo tivesse feito uso dos instrumentos de política fiscal internacional ao dispor do país para, entre outras medidas, estabelecer os necessários incentivos fiscais à relocalização para o território português de profissionais em atividades de elevado valor acrescentado”¹⁰³.

¹⁰³ Preâmbulo da Portaria n.º 12/2010, de 7 de janeiro, alterada pela Portaria n.º 230/2019, de 23 de julho.

10. Conclusão

Com base no estudo levado a cabo, percebemos que a mobilidade das pessoas entre territórios é uma realidade cada vez mais presente. Realidade essa facilitada em larga medida pelo novo modelo económico, que é a economia digital, que tem como base as tecnologias de informação e comunicação e de onde emergiram novos negócios e atividades.

De entre essas novas atividades, surgiram os nómadas digitais. Sucintamente, e depois de os distinguirmos de categorias como os *neo* nómadas, os *backpackers*, os *flashpackers*, o *telecommuting* ou os *freelancers*, concluímos que o estilo de vida dos nómadas digitais se distingue, exatamente, pela independência de localização ou flexibilidade de realização da atividade laboral, com recurso às tecnologias de informação e comunicação, aliada ao seu desejo de viajar, conciliando, desta forma, trabalho e lazer.

No que a Portugal concerne, e como demos, conta, tem-se vindo a verificar um crescente aumento desta comunidade no país, posicionando-se, mesmo como um dos melhores destinos para trabalhar e viajar. Esse crescimento, deve-se a uma multiplicidade de fatores, não só como a segurança, a gastronomia ou o clima, mas sobretudo pelas, também, crescentes infraestruturas – sejam espaços de *co-work* ou de coabitação – criadas exclusivamente para a comunidade nómada digital.

O estilo de vida levado a cabo por aquela comunidade, levantou uma questão, que é a de saber como tributar os rendimentos adquiridos por aquele grupo, que se movimenta ininterruptamente. Podendo, por isso, haver dois ou mais Estados que arrogam a sua tributação, dando lugar ao problema da dupla tributação internacional; ou, pelo contrário dois ou mais Estados que julgam não ter essa legitimidade de tributação, o que resulta na dupla não tributação internacional. Destarte, os elementos de conexão revelam-se fundamentais, devendo os Estados estabelecer quais os elementos que consideram relevantes para efeitos de tributação.

Constatamos ainda que o elemento de conexão da residência é o prevalecente, no que concerne à tributação dos rendimentos do sujeito passivo sendo a partir da sua consideração ou não, que se ajuíza qual o regime jurídico aplicável no caso concreto.

Foi, neste seguimento, que nos debruçamos acerca da residência fiscal no direito tributário português, onde analisámos quem pode ser considerado residente em território

português, ou a contrário quem é considerado como não residente, segundo o preenchimento ou não dos requisitos estabelecidos na lei (art. 16.º CIRS). Concluindo que ficam sujeitos à tributação em sede de IRS, tanto os rendimentos obtidos por residentes (que são tributados pela totalidade), como os rendimentos obtidos por não residentes (que sejam obtidos em Portugal).

Discorridos os pontos essenciais acerca da residência fiscal, passámos para a análise do regime dos RNH, regime bastante inovador e que contribui para o crescimento económico do nosso país, criado com o intuito de estimular a competitividade da economia nacional. Este regime, é um regime especial revestido de especificidades, sendo uma delas, as reduzidas taxas a que os rendimentos dos RNH ficam sujeitas, em comparação com o regime normal previsto para os residentes. Para que os sujeitos passivos possam beneficiar deste, também ele prevê o preenchimento de requisitos previstos no art. 16.º do CIRS, mais concretamente nos seus n.ºs 1 e 8.

Por fim, coube solucionar a principal questão deste estudo, que era a de saber como tributar os rendimentos obtidos pelas atividades dos nómadas digitais. Atendendo ao estudo previamente elabora a solução encontrada foi a da tributação desses rendimentos segundo o regime dos RNH.

BIBLIOGRAFIA

BLATT, K., GALLAGHER, J. (2013). *Mobile workforce: the rise of the mobilocracy*. In Bruck P, Rao M (eds) *Global mobile: applications and innovations for the worldwide mobile ecosystem*. Information Today, Inc., Medford, (pp. 275–292).

BRITO, Ana. (2014). *Mais de mil estrangeiros pedem para pagar menos imposto em Portugal*, in *Jornal O Público*, disponível online em: <http://www.publico.pt/economia/noticia/mais-de-milestrangeiros-pedem-para-pagar-menos-impostos-em-portugal-1619255?page=-1>.

CAMPOS, Diogo Leite. de. et al. (2012). *Lei geral tributária: anotada e comentada*. 4ª. Ed. Lisboa: Encontro da Escrita. (p. 149).

CHAKRAVORTI, B. (2016). *The Missing Political Debate Over the Digital Economy*. Harvard Business Review Digital Articles. Oct. 6, ISSN: 01000000. (pp. 2-6).

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

DELOITTE. *What is digital economy?* Disponível em: <https://www2.deloitte.com/mt/en/pages/technology/articles/mt-what-is-digital-economy.html>.

EY - Ernest & Young. (2017). *Avanço da Economia Digital em Portugal*. Disponível em https://ind.millenniumbcp.pt/pt/negocios/financiamento/Documents/BCP_Economia-Digital-Relatorio-Final-201710.pdf.

FERREIRA, Joana N. (2021). *Dos reformados ingleses aos trabalhadores remotos. Digital Nomad Village promete um “rebranding” da ilha da Madeira*, in *Pessoas by ECO*. Disponível em: <https://eco.sapo.pt/2021/02/24/dos-reformados-ingleses-aos-trabalhadores-remotos-digital-nomad-village-promete-um-rebranding-da-ilha-da-madeira/>.

GATTASS, Giuliana B. (2014). *A Tributação no Comércio Eletrónico*. Revista do Instituto do Direito Brasileiro Faculdade de Direito da Universidade de Lisboa, Ano 3, nº 1, <http://www.idb-fdul.com/>. ISSN: 2182-7567

GONÇALVES, Rodrigo. (2021) *A nova economia é digital*. In *O Jornal Económico*. Portugal 08 março 2021. Disponível em: <https://jornaleconomico.pt/noticias/a-nova-economia-e-digital-710162>.

- HANNONEN, Olga.** (2020). In search of a digital nomad: defining the phenomenon. *Inf Technol Tourism* 22. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s40558-020-00177-z>.
- HARTMAN, R. I., STONER, C. R., e ARORA, R. S. A. M.** (1992). Developing successful organizational telecommuting arrangements: Worker perceptions and managerial prescriptions. *SAM Advanced Management Journal*, 57(3).
- KAGAN, J.** (2018a). Freelancer. Disponível em: <https://www.investopedia.com/terms/f/freelancer.asp>.
- KORPELA, M.** (2019). *Searching for a countercultural life abroad: neo-nomadism, lifestyle mobility or bohemian lifestyle migration?*. *J Ethn Migrat Stud*. Disponível em: <https://doi.org/10.1080/1369183X.2019.1569505>.
- LAVOURAS, M. Matilde.** (2019). *Indirect taxation of intangible goods and services in international trade*. *Boletim de Ciências Económicas*, 62 (Volume 62-A).
- MAKIMOTO, T., MANNERS, D.** (1997). *Digital nomad*. Chichester: John Wiley & Sons Ltd.
- MARMÉ, Paulo.** (2022). Lisboa no topo do mundo dos melhores locais para executivos nómadas digitais, in *Revista Forbes Portugal*. Disponível em: <https://www.forbespt.com/lisboa-no-topo-do-mundo-dos-melhores-locais-para-executivos-nomadas-digitais/>.
- MARTINEZ, Soares.** (2003). *Direito Fiscal*. 11ª. Ed. Coimbra, Almedina. (pp. 69-84).
- MELO, Irina e TIAGO, Lucília.** (2022). O que é um nómada digital e porque procuram tanto o nosso País. Disponível em: <https://www.tribunaalentejo.pt/artigos/o-que-e-um-nomada-digital-e-porque-procuram-tanto-o-nosso-pais>.
- MENDES, Marta Filipa Ramos.** (2011). *O Novo Regime Fiscal do Residente Não Habitual (Análise à luz do Princípio da Não Discriminação no Direito Europeu)*, Tese de mestrado em Direito no ramo de Ciências Jurídico-Económicas apresentada à Faculdade de Direito da Universidade do Porto. Disponível em: <https://repositorio-aberto.up.pt/bitstream/10216/69394/2/24847.pdf>.
- MONTEIRO, Hugo.** (2019). *A Residência Fiscal no IRS e a sua Parcialidade*, Tese de Mestrado apresentada à Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

- MORAIS, Rui Duarte.** (2014). *Sobre o IRS*. 3.^a Ed. Almedina, Coimbra.
- MÜLLER, Annika.** (2016). *The digital nomad: Buzzword or research category?*. *Transnational Social Review*, 6:3. Disponível em: <https://www.tandfonline.com/doi/full/10.1080/21931674.2016.1229930>. (pp. 344-348).
- NABAIS, J. Casalta e LAVOURAS, M. Matilde.** (2021). *Reforma do Sistema Fiscal*. In Uma Reforma Fiscal para o Século XXI.
- NABAIS, J. Casalta.** (2015). *O dever fundamental de pagar impostos: contributo para a compreensão constitucional do Estado fiscal contemporâneo*. Coimbra: Almedina, 4.^a reimpressão.
- NABAIS, J. Casalta.** (2019). *Direito Fiscal*. 11.^a Ed. Coimbra: Almedina.
- NASCIMENTO, Rui,** et. al. (2010). *O novo regime fiscal do residente não habitual: o contribuinte volátil e o headhunting fiscal na captação de investimento*. Obra Comemorativa dos dez anos do Centro de Investigação Jurídico-Económica da Faculdade de Direito da Universidade do Porto.
- NASH, C.,** et. al. (2018). *Digital nomads beyond the buzzword: defining digital nomadic work and use of digital technologies*. Transform Digit Worlds.
- NEGROPONTE, N.** (1995). *Being digital*. Nova Iorque: First Vintage Books Edition.
- NOGUEIRA, João Félix.** (2011) *A dupla residência fiscal de pessoas singulares: enquadramento da questão nos planos internos, europeu e internacional à luz da recente orientação do Supremo Tribunal Administrativo*. *Revista de Finanças Públicas e Direito Fiscal*, Ano IV, n.º 1.
- NOVO, Diogo.** (2019). *A figura da Residência Fiscal Parcial*. *Revista da Ordem dos Advogados*. Ano 78 - Vol. I/II - Jan./Jun.
- OECD.** (2015). *Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy, Action 1*. Final Report, OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project, OECD Publishing, Paris. Disponível em <http://dx.doi.org/10.1787/9789264241046-en>.
- OECD.** (2002). *Foreign direct investment for development: maximising benefits, minimising costs*. Paris. Disponível em <https://www.oecd.org/investment/investmentfordevelopment/1959815.pdf>.
- PALMA, C.** (2000). *Algumas questões fiscais*. *Comércio eletrónico*. *Revista dos Técnicos Oficiais de Contas*, I (1).

PEREIRA, Alexandre Dias. (2017). A Protecção do Consumidor no Quadro da Directiva sobre o Comércio Electrónico, Disponível em: <https://estudogeral.sib.uc.pt/bitstream/10316/44467/1/alexandre%20dias%20pereira%20comercio%20eletronico%202017.pdf>.

RICHTER, S., RICHTER, A. (2020). *Digital Nomads*. *Bus Inf Syst Eng* 62. Disponível em: <https://doi.org/10.1007/s12599-019-00615-1>.

SØRENSEN, A. (2003). *Backpacker Ethnography*. *Annals of Tourism Research*, 30(4), doi:10.1016/S0160-7383(03)00063-X.

SOUSA, Susana Aires de. (2020). *Crimes Fiscais* – Texto de apoio à disciplina de direito Penal II, do Mestrado em Ciências Jurídico-Forenses da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra.

TAPSCOTT, Don (1995). *The Digital Economy: Promise and Peril in the age of Networked Intelligence*. (p. 54). New York, McGraw-Hill Companies. ISBN: 978-0-07-183556-5.

TEIXEIRA, Glória e RODRIGUES Abílio. (2014). *A Tributação do Comércio Electrónico – novos desafios*, in Boletim de Ciências Económicas da Faculdade de Direito da Universidade de Coimbra, Volume LVII Tomo III.

THOMPSON, Beverly. (2019). *The Digital Nomad Lifestyle: (Remote) Work/Leisure Balance, Privilege, and Constructed Community*. *International Journal of the Sociology of Leisure*. 2. 1-16. 10.1007/s41978-018-00030-y.

THOMPSON, Beverly. (2018). *Digital Nomads: Employment in the Online Gig Economy*. 1. 10.12893/gjcp.2018.1.11.

VASQUES, Sérgio. (2018). *Manual de Direito Fiscal*. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina (p. 358).

XAVIER, Alberto. (2017). *Direito Tributário Internacional*. 2ª. Ed. Coimbra: Almedina. (p. 44-49).

XAVIER, Alberto. (2010). *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª. Ed. Rio de Janeiro: Editora Forense (p.222).

Convenções

OCDE, Modelo de Convenção Fiscal sobre o Rendimentos e o Património