

A FUNÇÃO DA VONTADE NA DETERMINAÇÃO DA RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL

THE FUNCTION PERFORMED BY INDIVIDUAL WILL IN THE DETERMINATION OF INDIVIDUAL RESIDENCE FOR TAX PURPOSES

Roberto Codorniz Leite Pereira*

Daniel Azevedo Nocetti **

RESUMO:

No presente artigo, os autores investigam a função desempenhada pela vontade na determinação da residência fiscal de indivíduos (pessoas físicas) no Brasil. O foco da análise empreendida são as situações envolvendo brasileiros que, ao fixarem residência permanente em outro país e deixarem o Brasil, se tornam não residentes. Neste caso, questiona-se se seria possível, sem retornar ao país, que o brasileiro viesse, mediante a sua manifestação individual de vontade (objetivada *e.g.* pela transmissão de declaração de rendimentos), a se tornar um residente no país. Sob a perspectiva do direito interno, os autores analisam as normas brasileiras que definem residência para fins fiscais e a sua natureza jurídica enquanto presunções jurídicas, bem como os posicionamentos da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB) e da jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) a respeito do tema. Neste

Artigo recebido em 06 de agosto de 2020.

Artigo aceito em 16 de março de 2021.

* Professor Colaborador do Mestrado Profissional em Direito Tributário Internacional e Desenvolvimento do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). Doutor em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP). Master of Laws (LL.M.) em Direito Tributário Internacional (International Tax Law) pela Wirtschaftsuniversität Wien (WU). Mestre em Direito e Desenvolvimento pela Escola de Direito de São Paulo da Fundação Getúlio Vargas (FGV DIREITO SP). E-mail: rcodorniz@uol.com.br

** Graduado pela Faculdade de Direito da Pontifícia Universidade Católica de São Paulo (PUC-SP) e Graduando em Ciências Contábeis pela Fundação Instituto de Pesquisas Contábeis, Atuariais e Financeiras (FIPECAFI). Membro do Instituto Brasileiro de Direito Tributário (IBDT). E-mail: dnocetti@zilveti.com.br

ponto, os autores defendem que, no tocante às regras que definem a residência fiscal de estrangeiros, a legislação tributária brasileira se utilizou de presunções absolutas, ao passo que, em relação às regras que definem a residência fiscal de brasileiros, a legislação tributária se utilizou de presunções relativas, neste último caso, permitindo que a vontade individual possua um papel muito mais amplo na caracterização de residência fiscal. Sob a perspectiva das limitações impostas pelo Direito Internacional ao exercício da jurisdição fiscal nacional, tem-se que a função atribuída à vontade individual ora defendida não apresenta qualquer ofensa, porquanto respaldada pelos princípios da residência e da pertinência econômica. No âmbito das convenções fiscais, os autores demonstram que a vontade individual se faz presente nas normas de direito interno que determinam a residência fiscal, bem como nas chamadas regras de desempate adotadas pelas convenções fiscais, mas que, em condições em que as regras de desempate não puderem ser aplicadas, a escolha por manter vínculo fiscal com o Brasil pode levar à dupla tributação da renda.

Palavras-Chave: Residência Fiscal, Indivíduos, Pessoas Físicas, Jurisdição Fiscal, Tratados para Evitar a Dupla Tributação

ABSTRACT :

In this article, the authors investigate the function performed by the unilateral will in the determination of the tax residence of individuals. The main focus of this study are the situations where a Brazilian national becomes a non-resident by fixing permanent residency abroad. In this context, it is questionable whether the Brazilian individual, even without physically moving back to Brazil, can opt to become a Brazilian tax resident by virtue of his unilateral will (that could be formalized *e.g.* by the presentation of personal income tax return). From the perspective of Brazilian domestic law, the authors analyze the rules concerning tax residency and its legal nature as presumptions also in light of Brazilian Federal Revenue Service position on this subject and the case law of Federal Administrative Tax Courts. According to the authors' perspective, the presumptions employed for cases concerning foreigners are of an absolute nature whereas the presumptions used for cases concerning nationals are of a relative nature, allowing a more prominent role for unilateral will for tax residency purposes in those latter cases than in the former. From the standpoint of the limits imposed on tax jurisdiction by Public International Law, the role herein supported to the unilateral will does not represent any breach of those limits since it is aligned with the principle of residence and economic allegiance. From the perspective of double taxation conventions, the authors highlight that unilateral will is an essential feature in both domestic rules concerning tax residency and tie-breaker rules whose aim is to determine one sole State of Residency for the purpose of applying the double tax convention. However, depending on the circumstances of the case, difficulties shall arise in the application of the tie-breaker rules thus increasing the risks of double taxation.

Keywords: Tax Residency, Individuals, Tax Jurisdiction, Double Taxation Conventions

SUMÁRIO: 1. INTRODUÇÃO; 1. A CARACTERIZAÇÃO DA RESIDÊNCIA FISCAL NO DIREITO BRASILEIRO; 2.1. OS CRITÉRIOS DE RESIDÊNCIA FISCAL NO BRASIL; 2.2. A NATUREZA JURÍDICA DOS CRITÉRIOS DE RESIDÊNCIA FISCAL E O PAPEL DA VONTADE INDIVIDUAL; 3. RESIDÊNCIA FISCAL E JURISDIÇÃO FISCAL; 3.1. RESIDÊNCIA VERSUS FONTE NO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL; 3.2. REGRAS DE RESIDÊNCIA FISCAL NO BRASIL E EXERCÍCIO LEGÍTIMO DA JURISDIÇÃO FISCAL; 4. RESIDÊNCIA FISCAL DE INDIVÍDUOS E OS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA (TDT); 4.1. O ESCOPO SUBJETIVO DOS TDT E AS REGRAS PARA A DEFINIÇÃO DO ESTADO DE RESIDÊNCIA; 4.2. DIFICULDADES PRÁTICAS NA APLICAÇÃO DAS TIE-BREAKER RULES; 4.3. O CASO DO TDT BRASIL-JAPÃO; 5. CONCLUSÕES; 6. REFERÊNCIAS.

1. INTRODUÇÃO

Nos tempos passados da chamada “economia tradicional”, já era bastante comum situações em que brasileiros buscavam uma nova residência em outros países, tendo como atrativos, normalmente, melhores oportunidades de empregos e condições de vida. Esta tendência, no entanto, se intensificou com a digitalização da economia, em que serviços digitais podem ser prestados a partir de qualquer localidade geográfica para diversos tomadores ao redor do mundo. Semelhante fluxo de imigração também pode ocorrer em sentido inverso, de estrangeiros vindo a fixar residência definitiva no Brasil.

A imigração de brasileiros para o exterior e de estrangeiros para o Brasil sempre gera diversas questões tributárias, pois os Estados são livres para definir, em seu direito interno, regras para a caracterização da residência para fins fiscais, especificamente para incidência do Imposto sobre a Renda. As regras legais que definem residência fiscal se respaldam em *presunções* de que o indivíduo possui uma conexão pessoal relevante, seja por interesses econômicos ou sociais, com o país em questão.

Ocorre que, com certa frequência, brasileiros que fixam residência permanente em outra jurisdição fiscal desejam manter a sua condição de residente fiscal no Brasil, com vistas a facilitar a realização de negócios no mercado interno. Um exemplo emblemático desta situação é o desejo de muitos brasileiros que fixam residência no exterior de manter residência fiscal no Brasil para facilitar as suas relações com as instituições financeiras nas quais detêm contas bancárias e aplicações financeiras, haja vista ser comum que diversas instituições financeiras se neguem, por questões próprias de *compliance*, a manter contas bancárias ativas e a permitir o acesso a determinados produtos financeiros em se tratando de não residentes.

A questão fiscal que surge, neste contexto, refere-se à compreensão dos limites do direito do indivíduo que tiver fixado residência fiscal permanente no exterior – e, neste contexto, não estiver *de fato* no Brasil – em *optar* por ser residente fiscal no Brasil, a despeito de não haver a sua presença física no país. Ou seja: em que medida os critérios de residência fiscal no país (especialmente, de brasileiros) adotados pela legislação tributária seriam *taxativos*, de modo a condicionar a produção de efeitos da vontade de ser residente no país ao prévio retorno do brasileiro ao país?

Esta é a questão central que o presente estudo visa a responder, à luz da legislação de regência, bem como das manifestações da Secretaria da Receita Federal do Brasil (RFB), do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) e da literatura especializada.

Entretanto, as questões relacionadas à definição da residência fiscal não se restringem ao direito interno, considerando que as suas consequências se irradiam para a esfera internacional. Há duas preocupações que decorrem do estudo do papel da vontade individual para a caracterização da residência fiscal no Brasil.

Em primeiro lugar, a depender da extensão que se reconheça ao papel da vontade individual na determinação da sua residência fiscal, é possível que surjam questionamentos quanto à sua adequação com os limites, previstos pelo Direito Internacional, para o exercício da jurisdição fiscal do país. Sendo certo que os princípios da residência e o da fonte são verdadeiros costumes internacionais que conotam uma conexão relevante de uma pessoa com determinado território e, com isso, legitimam o exercício da sua jurisdição fiscal, o peso que será atribuído à vontade individual para a caracterização da residência fiscal deve estar em linha com o princípio da residência consagrado no Direito Tributário Internacional. Demonstraremos que este princípio está relacionado à ideia de pertinência econômica e, portanto, nele encontra o seu limite.

Em segundo lugar, é bastante comum que um mesmo indivíduo seja considerado como residente fiscal em mais de uma jurisdição fiscal, em razão da assimetria de normas adotadas pelos países para definir critérios de residência fiscal¹. Neste contexto, em razão da inexistência de um tratamento uniforme no que concerne à caracterização de residência fiscal, tem-se por inevitável o fenômeno da “dupla (ou até múltipla) residência fiscal”². Desse modo, o presente estudo demanda uma análise de como os tratados destinados a evitar a dupla tributação da renda (TDTs) celebrados pelo Brasil com diversos países lidam a situação de dupla residência.

Conforme será demonstrado, mesmo na presença de um TDT, poderá haver situações de dupla tributação caso, pela aplicação das suas “regras de desempate” (as chamadas “*tie-breaker rules*”), não seja possível determinar o “Estado de Residência” do indivíduo, para fins exclusivos de aplicação do tratado,

¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência Fiscal da Pessoa Física. In: *Direito Tributário Atual*, nº 28. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012, p. 155.

² Cf. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 261.

pois, neste caso, não se poderá aplicar as regras de alocação de competência para os tipos de rendimentos disciplinados pelos TDT tampouco as regras que definem os métodos destinados a eliminar a dupla tributação. Merece especial consideração a análise do TDT Brasil-Japão, porquanto as disposições deste tratado relativas à definição de residência fiscal para fins de aplicação do referido tratado dificultam sobremaneira a sua aplicação sempre que se estiver diante de uma situação de “dupla residência fiscal”.

Este artigo está dividido em três partes: *na primeira*, analisaremos a extensão conferida ao papel da vontade na determinação da residência fiscal pela legislação tributária e pelas cortes administrativas brasileiras; *na segunda*, ponderaremos se o papel reconhecido à vontade se coaduna com os parâmetros elencados pelo Direito Internacional para o exercício da jurisdição fiscal; e, *na terceira*, passaremos à análise das repercussões do tema no âmbito dos tratados celebrados pelo Brasil.

2. A CARACTERIZAÇÃO DA RESIDÊNCIA FISCAL NO DIREITO BRASILEIRO

Neste tópico, iniciaremos pela exposição das hipóteses normativas de qualificação do indivíduo como residente fiscal para, na sequência, passarmos à identificação da sua natureza jurídica.

2.1. Os critérios de residência fiscal no Brasil

No Brasil, o principal estatuto legal que dispõe sobre as regras de residência fiscal de pessoas físicas é o artigo 12 da Lei nº 9.718/98. Confira-se:

Art. 12. Sem prejuízo das normas de tributação aplicáveis aos não-residentes no País, sujeitar-se-á à tributação pelo imposto de renda, como residente, a pessoa física que ingressar no Brasil:

- I - com visto temporário:
- a) para trabalhar com vínculo empregatício, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua chegada;

b) por qualquer outro motivo, e permanecer por período superior a cento e oitenta e três dias, consecutivos ou não, contado, dentro de um intervalo de doze meses, da data de qualquer chegada, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do dia subsequente àquele em que se completar referido período de permanência;

II - com visto permanente, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir de sua chegada.

Parágrafo único. A Secretaria da Receita Federal expedirá normas quanto às obrigações acessórias decorrentes da aplicação do disposto neste artigo."

Como se vê, o referido dispositivo legal disciplina a aquisição do status de residente fiscal por parte de pessoas físicas *estrangeiras*, já que, nos dois incisos, faz-se alusão às hipóteses de concessão de visto (temporário e permanente) o que, evidentemente, é dispensado a qualquer brasileiro.

No tocante aos estrangeiros que vierem a adquirir a condição de residentes fiscais no Brasil, observa-se que não é qualquer relação que se estabelece entre o indivíduo e o país que é capaz de justificar o exercício da jurisdição fiscal brasileira, nos termos do artigo 12 da Lei nº 9.718/98. Assim, por exemplo, a mera passagem de um indivíduo pelo território brasileiro para fins turísticos, em que se tem claro que o vínculo com o país é temporário (inclusive, o visto apenas permite que o sujeito se localize em território brasileiro por um curto período de tempo), não é capaz de atrair a residência fiscal deste indivíduo.

Para que um estrangeiro seja considerado residente fiscal, a sua conexão pessoal com o país deverá ser *relevante*, o que ocorrerá a partir da consideração de elementos objetivamente observáveis. Assim, o legislador houve por bem indicar situações que caracterizam nítida conexão relevante do indivíduo com o país, o que pode ser constatado quando o estrangeiro, apesar de possuir visto temporário de permanência no Brasil, passa a trabalhar com vínculo empregatício ou permanece, em território brasileiro, por mais de 183 dias, consecutivos ou não, contados dentro de um período de 12 meses, ou, ainda, quando passar a possuir

visto permanente. Em todos esses casos, a lei busca aferir, a partir de elementos objetivamente observáveis, se este possui laços estreitos com o país, ou seja, se a sua conexão pessoal se tornou relevante.

A disciplina legal é, ainda, regulamentada pela Instrução Normativa da Secretaria da Receita Federal do Brasil (IN SRF) nº 208/2002 que prevê, simetricamente, as hipóteses de residência no seu artigo 2º³, e de não residência no seu artigo 3º⁴. Diversamente do artigo 12 da Lei nº 9.718/98, a instrução normativa disciplina as hipóteses de aquisição e de perda do status de residente

³ Confirma-se: “Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física: I - que resida no Brasil em caráter permanente; II - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior; III - que ingresse no Brasil: a) com visto permanente, na data da chegada; b) com visto temporário: 1. para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, na data da chegada; 2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses; 3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses; IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada; V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência. Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso III, " b" , item 2, do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior.”

⁴ Confirma-se: “Art. 3º Considera-se não-residente no Brasil, a pessoa física: I - que não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses previstas no art. 2º; II - que se retire em caráter permanente do território nacional, na data da saída, ressalvado o disposto no inciso V do art. 2º; III - que, na condição de não-residente, ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro situado no País, ressalvado o disposto no inciso IV do art. 2º; IV - que ingresse no Brasil com visto temporário: a) e permaneça até 183 dias, consecutivos ou não, em um período de até doze meses; b) até o dia anterior ao da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses; V - que se ausente do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que complete doze meses consecutivos de ausência. § 1º Para fins do disposto no inciso IV, " a" , do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior. § 2º A pessoa física não-residente que receba rendimentos de fonte situada no Brasil deve comunicar à fonte pagadora tal condição, por escrito, para que seja feita a retenção do imposto de renda, observado o disposto nos arts. 35 a 45.”

fiscal por parte tanto de *estrangeiros* quanto de *brasileiros*. Para estrangeiros, optou-se por repetir, no artigo 2º, inciso III, praticamente as mesmas situações já previstas em lei para a aquisição ou perda de status de residente fiscal (já abordadas acima). Para os brasileiros, além de tratar de situações específicas (relativas, por exemplo, aos indivíduos que se ausentam do país para prestar serviços para autarquias ou repartições do Governo Brasileiro no exterior), a instrução normativa prevê a hipótese específica de brasileiros que, tendo adquirido a condição de não residente, venham a retornar ao país com ânimo definitivo de permanência (artigo 2º, inciso IV), colocando a vontade individual como elemento central na definição de residência. Para ambos estrangeiros e brasileiros, aplica-se o dever de comunicação de saída definitiva do país pelo indivíduo que deseja deixar de ser residente no país, sem a qual ele apenas passará a ser considerado não residente após o transcurso de 12 meses da sua saída de fato (artigo 2º, inciso V). A comunicação de saída definitiva nada mais é do que a formalização da vontade (*animus*) em não ser residente para fins fiscais no país por parte do indivíduo⁵. O comando segundo o qual é residente no Brasil todo indivíduo que “resida no Brasil em caráter permanente” (artigo 2º, inciso I), embora aplicável, em princípio, tanto para estrangeiros quanto para brasileiros, é derogada, ao menos no tocante aos estrangeiros, pelas regras previstas no inciso III do artigo 2º, que dispõem em caráter específico sobre as circunstâncias específicas em que o estrangeiro possui residência em caráter definitivo no país.

Ao tratar do tema, Alberto Xavier destaca que há dois critérios centrais adotados pelos países para a definição de domicílio fiscal, a saber: (i) a permanência física em determinado local (*corpus*); e (ii) a intenção do indivíduo

⁵ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência Fiscal da Pessoa Física. **Direito Tributário Atual**, nº 28. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012, p. 165.

de se tornar residente em determinada jurisdição fiscal (*animus*)⁶. Ao analisar a legislação brasileira, o autor destaca que o país teria adotado um *modelo misto*, que se respalda ora em elementos de presença física, ora em fatos que denotam a intenção do indivíduo em estabelecer vínculo fiscal com o país⁷. A mesma visão é também compartilhada por Aloysio Meirelles de Miranda Filho e Adriane Cristina Spicciati Pacheco Danilovic, para quem “a caracterização da residência para fins de identificação do tipo de tributação pelo IR aplicável apura-se ora com base em critérios objetivos (*e.g.*, tempo de permanência da pessoa física no País ou fora dele, nacionalidade brasileira ou não, tipo de visto de que a pessoa física é titular, trabalho com vínculo empregatício ou a serviço de órgão de governo estrangeiro, etc.), ora com base em critérios eminentemente subjetivos (*e.g.*, residência no país em caráter permanente, retorno do brasileiro não residente ao País com ânimo definitivo, etc.)”⁸. A experiência internacional revela que são diversos os países que adotam o critério misto⁹.

Luís Eduardo Schoueri, em artigo específico dedicado ao tema, confirma que o legislador pátrio se utilizou de um critério misto para a caracterização de residência no país, mas chama atenção para o fato de que, para os *nacionais (brasileiros)*, o critério empregado é o *subjetivo* em que “cabe investigar e demonstrar o *animus*, sendo condições objetivas meros indícios, mas não elementos suficientes para a caracterização da residência”, ao passo que, para os *estrangeiros*, vigora o critério *objetivo*, segundo o qual, “embora possa estar

⁶ Cf. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 253.

⁷ Ibidem, p. 255.

⁸ Cf. MIRANDA FILHO, Aloysio Meirelles; DANILOVIC, Adriane Cristina Spicciati Pacheco. Domicílio e Residência da Pessoa Física. **Revista de Direito Tributário Internacional**, nº 17, ano 07. São Paulo: Quartier Latin, 2012, p. 70.

⁹ Cf. TEJEIRO, Guillermo. **Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria**. Buenos Aires: La Ley, 2002, p. 40.

presente o *animus*, o legislador dispensa sua prova, vinculando a residência a elementos observáveis¹⁰. A nosso ver, o diagnóstico feito pelo autor revela-se bastante acertado quando se constata que, aos estrangeiros que detenham vistos temporários, são critérios objetivos – *i.e.*, o tempo de permanência no Brasil, tipo de visto concedido ou a obtenção de contrato de trabalho – que são hábeis à caracterização da sua residência, enquanto, no caso de brasileiros, é preciso investigar a sua vontade de permanecer definitivamente no país, pois, neste caso, não se aplicarão os critérios objetivos apontados, já que para estes, justamente por serem nacionais, jamais se poderia cogitar a concessão de visto.

No caso de brasileiros, o artigo 2º, inciso IV da IN SRF nº 208/2002 exige dois requisitos para que o nacional, que saiu em momento anterior do país tendo se tornado um não residente, se torne, novamente, um residente fiscal, a saber: (i) o retorno; e (ii) o ânimo de permanência definitiva. A questão que fica, neste contexto, é a seguinte: seria possível que, *mesmo sem retornar fisicamente ao Brasil*, o brasileiro que reside permanentemente no exterior manifestasse a sua vontade em ter vínculo fiscal com o país e, assim, tornar-se um residente fiscal?

A questão é relevante haja vista que, se para os estrangeiros, o legislador foi exaustivo na disciplina das hipóteses objetivamente observáveis de caracterização de residência fiscal, semelhante afirmação não se aplica para os brasileiros, porquanto o legislador não foi igualmente exaustivo na disciplina legal que disciplina a sua qualificação como residente fiscal.

Para que possamos responder a esta pergunta, é fundamental compreender a natureza jurídica dos critérios de aferição de residência fiscal previstos no ordenamento jurídico-tributário brasileiro.

¹⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência Fiscal da Pessoa Física. **Direito Tributário Atual**, nº 28. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012, p. 163.

2.2. A natureza jurídica dos critérios de residência fiscal e o papel da vontade individual

Os critérios de definição de residência fiscal de pessoas físicas, detalhados no artigo 12 da Lei nº 9.718/98 e regulamentadas pela IN SRF nº 208/2002, são *presunções jurídicas*¹¹.

No Direito, através da figura das presunções, parte-se de um fato conhecido e certo da realidade prática (chamado de fato índice), cuja ocorrência implica elevada probabilidade de que um outro fato, este desconhecido, tenha também ocorrido¹². O acontecimento deste último fato é, neste sentido, presumido, a partir de um fato conhecido e de um juízo de probabilidade oriundo da realidade empírica. As presunções jurídicas podem ser classificadas em duas categorias fundamentais: (i) *presunções absolutas*, que não comportam prova em contrário; e (ii) *presunções relativas*, que admitem que seja produzida prova para afastá-la, no todo ou em parte. Resta saber se os critérios adotados pela legislação tributária que delimita o conceito de residente e não residente no país se respaldou em presunções absolutas ou relativas.

Não há dúvidas de que, quando o legislador optou por elementos indiciários que dizem respeito à permanência física de indivíduos no país (critério objetivo – *corpus*), as presunções empregadas são de natureza absoluta, haja vista que tanto a legislação aplicável quanto o regulamento administrativo são bastante claros ao determinar que os elementos *tempo de permanência*, *tipo de*

¹¹ Neste sentido, confira-se: SCHOUERI, Luís Eduardo. *Residência Fiscal da Pessoa Física. Direito Tributário Atual*, nº 28. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012, p. 161.

¹² Sobre o tema, confira-se: GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 21ª Edição. Edvaldo Brito (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2016, p. 10; FERRAGUT, Maria Rita. *Presunções no Direito Tributário*. São Paulo: Dialética, 2001, p. 69; HARET, Florence. Valor Pragmático das Presunções no Direito Tributário à Luz da Doutrina Brasileira: Breve Análise das Funções e Finalidades das Presunções no Direito Tributário. *Revista Tributária das Américas*, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010, p. 188-189.

visto e relação de trabalho no país seriam determinantes para atrair a residência fiscal desses indivíduos (estrangeiros) no país. Notem que tal modalidade de presunção é somente admitida em caráter excepcional, pois, na sua ausência, os rendimentos do estrangeiro, com um inegável vínculo econômico com o país, não seriam tributados de maneira adequada. A excepcionalidade é relevante para se garantir a segurança jurídica do contribuinte, esse instrumento não pode ser utilizado como método de política fiscal, sem que existam fatos sigmas que representem riquezas tributáveis fora do alcance do fisco¹³. Reitere-se: o artigo 12 da Lei nº 9.718/98 não deixa espaço para dúvidas a este respeito. Para *estrangeiros*, a função desempenhada pela vontade, uma vez preenchidos os pressupostos de fato para a sua caracterização como residentes, torna-se irrelevante.

A dúvida quanto à natureza das presunções jurídicas empregadas subsiste, no entanto, em relação aos *brasileiros*, para quem os critérios a serem apurados são de natureza subjetiva (*animus*), justamente porque, neste caso, o que se presume é a vontade individual, e não o laço do sujeito com o país a partir de critérios objetivamente observáveis (tempo de permanência, tipo de visto e relação de trabalho). Não há, no plano da lei, uma disciplina suficientemente exaustiva a este respeito.

Por um lado, se considerarmos que as presunções adotadas pela instrução normativa para as situações envolvendo brasileiros são de natureza *absoluta*, então a conclusão que se impõe é de que, uma vez realizada a saída de fato do sujeito (brasileiro), a sua vontade em manter vínculo fiscal com o país (como residente fiscal) torna-se irrelevante, na ausência do seu retorno ao país.

¹³ Cf. ZILVETI, Fernando Aurélio & NOCETTI, Daniel Azevedo. Presunção de Renda no Direito Tributário na Era Digital. In **Direito Tributário**: princípio da realização no imposto sobre a renda – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019, p. 117.

Afinal, o disposto no artigo 2º, inciso IV da IN SRF nº 208/2002 é categórico ao condicionar a produção de efeitos da manifestação do ânimo de manutenção de vínculo fiscal com o país ao um fato objetivo, qual seja, o retorno do indivíduo ao país. Além disso, não havendo qualquer outra hipótese autorizativa de manifestação da intenção de manter vínculo fiscal com o país, mantendo-se a condição de residente permanente em outra jurisdição fiscal, não haveria espaço para que o indivíduo mantivesse o seu status de residente fiscal no país pela sua mera manifestação de vontade unilateral.

Esta perspectiva vai ao encontro da visão de que os critérios de residência e não residência previstos para brasileiros na legislação tributária de regência (especialmente, a IN SRF nº 208/2002) seriam *taxativos*, hipótese em que não se admitiria que qualquer outro critério para além daqueles positivados fossem utilizados como fatos relevantes para a qualificação do indivíduo como residente fiscal.

Por outro lado, se a premissa for oposta, no sentido de que as presunções adotadas pela legislação tributária para brasileiros são *relativas*, então a conclusão será diametralmente oposta: apesar de ter saído do Brasil em caráter permanente, o indivíduo poderá, mediante manifestação de vontade unilateral, tornar-se residente fiscal. Adotada esta premissa, então teríamos que nada impediria que um brasileiro se tornasse residente fiscal no país em circunstâncias não vislumbradas pela legislação tributária.

Esta perspectiva iria ao encontro da noção de que os critérios delimitadores de residência fiscal para brasileiros previstos na legislação de regência são *exemplificativos*, e não taxativos.

A nosso ver, em se tratando de estrangeiros, para quem prevalecem os critérios objetivos segundo o qual a legislação presume a residência fiscal do indivíduo a partir de elementos objetivamente observáveis (tempo de

permanência, tipo de visto e relação de trabalho), entendemos que as presunções jurídicas empregadas pela legislação de regência são *absolutas*. Por outro lado, tratando-se de brasileiros que tenham perdido a condição de residência, para quem prevalece a investigação a partir dos critérios subjetivos (*animus*), cremos que as presunções adotadas pela legislação tributária são *relativas*, sobretudo porque a lei não disciplinou exaustivamente todas as hipóteses de possíveis manifestações de vontade que poderiam conduzir à qualificação do indivíduo como residente, não podendo a instrução normativa, enquanto mero regulamento administrativo, limitar este campo de possibilidades, sob pena de ofensa ao princípio da legalidade em matéria tributária.

Além disso, é inadmissível a perspectiva de que as presunções empregadas pelo legislador brasileiro seriam, todas elas, absolutas, não apenas pelas críticas apontadas acima, mas por colocar o papel da vontade individual na manutenção (ou não) de vínculos fiscais com o país em segundo plano, o que revela-se especialmente criticável em situações em que o indivíduo possui participação relevante na vida econômica do país (*e.g.*, possui imóveis, aplicações financeiras, participações societárias, entre outros interesses) e, neste sentido, deseja ser residente fiscal.

A posição das autoridades fiscais é no sentido de que as presunções empregadas pela legislação tributária para a caracterização de residência seriam, todas elas (*i.e.*, para estrangeiros e brasileiros), *absolutas*¹⁴. O mérito desta perspectiva é a inegável segurança jurídica que a previsibilidade na aplicação dos critérios de residência fiscal de pessoas físicas no país respaldados em presunções

¹⁴ Leiam-se, neste sentido, as “perguntas e respostas” relativas ao IRPF, elaborado pela RFB (questões 106 a 161), especialmente a resposta à questão 160 em que a RFB afirma categoricamente que o não residente não pode transmitir declaração de ajuste anual. Confira-se no seguinte link: http://receita.economia.gov.br/interface/cidadao/irpf/2020/perguntao/pr-irpf-2020-v-1-2-2020-04-13_publicacao.pdf

absolutas inexoravelmente traz. No entanto, esta perspectiva se revela criticável pois, além das críticas já apontadas acima, a depender das circunstâncias do caso concreto, o indivíduo, mesmo possuindo laços econômicos relevantes com o Brasil, não poderá, mediante a sua manifestação de vontade, manter vínculo fiscal com o país. Dessa forma, a prevalecer esta visão, o regime jurídico brasileiro colidiria com o princípio da isonomia, na medida em que se torna injustificado atribuir tratamentos jurídicos distintos a indivíduos que possuem laços econômicos no país e manifestam capacidade contributiva equivalentes, e igual vontade em manter vínculo fiscal com o país, pelo simples fato de que um deles não deseja retornar fisicamente ao país enquanto o outro está aqui localizado.

A jurisprudência administrativa do CARF sobre o tema revela uma tendência recente de a corte administrativa em tratar as presunções, adotadas pela legislação fiscal que definem critérios de residência fiscal para brasileiros, como *relativas*.

No acórdão nº 2301.007.136¹⁵, o Conselho se deparou com o caso de um brasileiro, possuidor de investimentos no Brasil, que, tendo saído de fato do país, fixou residência permanente em Portugal (fato este atestado por documentos emitidos pelas autoridades fiscais portuguesas), sem jamais ter apresentado comunicação de saída definitiva. Além disso, em determinados anos após a sua saída do Brasil, o indivíduo chegou a entregar declaração de rendimentos (Declaração de Ajuste Anual) ao Fisco brasileiro.

Neste importante precedente, prevaleceu o entendimento de que, se o indivíduo deixa o país para fixar residência em outro país sem, no entanto,

¹⁵ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão nº 2301.007.136, da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento. Processo Administrativo nº 16095.720.100/2014-98. Conselheiro Relator: Cleber Ferreira Nunes Leite, julgado em 04/03/2020.

comunicar a sua saída definitiva ao Fisco e, posteriormente, vem a apresentar Declaração de Ajuste Anual, torna-se, novamente, residente fiscal no país, ainda que não tenha retornado fisicamente ao país. No voto condutor do acórdão, prevaleceu o entendimento de que a entrega da declaração de rendimentos pelo sujeito "comprova o seu interesse em a sua intenção de manter o vínculo fiscal o país". Na sequência, em complemento à justificativa apontada, o voto condutor tratou a apresentação de comunicação de saída como um "dever essencial" para a perda do status de residente fiscal no país.

Ora, se fosse seguida, à risca, a disciplina conferida à matéria pelos artigos 2º e 3º da IN SRF nº 208/2002, que atribuem efeitos à saída de fato, do país, mesmo na ausência de comunicação de saída (neste caso, os efeitos se operam após o lapso de 12 meses contados da saída), a decisão teria sido por reconhecer que o indivíduo havia se tornado um não residente, razão levaria ao inexorável cancelamento do lançamento de ofício. O enunciado do artigo 2º, inciso V da instrução normativa é bastante claro no sentido de que a manifestação de vontade em não ser mais residente fiscal no Brasil se opera de modo tanto *expresso*, mediante entrega de comunicação de saída definitiva, quanto *tácito*, uma vez passados 12 meses da saída de fato do indivíduo (brasileiro) do país.

Portanto, a justificativa, trazida pelo voto condutor do acórdão, de que o seu entendimento estaria em linha com o artigo 2º, inciso V da instrução normativa, não convence, haja vista que o referido dispositivo trata de hipótese de residência fiscal, *exclusivamente para os 12 primeiros meses de saída do país de indivíduos que não tenham apresentado comunicação de saída definitiva*, mas jamais para o período posterior no qual a legislação presume o status de não residente.

Logo, o dispositivo invocado é inadequado para respaldar o entendimento adotado pelo CARF, o que significa que, não obstante as

justificativas aduzidas, o órgão julgador tratou, na prática, as presunções trazidas pela IN SRF nº 208/2002 à residência fiscal de brasileiros como relativas (e não absolutas), admitindo que a manifestação individual de vontade – no caso, através da transmissão de declaração de rendimentos – fosse capaz de caracterizar residência fiscal, apesar de o indivíduo ter residência permanente, de fato, em outra jurisdição fiscal (ou seja: apesar de o indivíduo jamais ter retornado ao país, como exige o enunciado do artigo 2º, inciso IV da IN SRF nº 208/2002) e ter manifestado tacitamente a sua vontade de não ser residente fiscal no país (nos termos do artigo 2º, inciso V da IN SRF nº 208/2002).

Curiosamente, o voto vencido do referido acórdão trilhou caminho distinto ao se ater à literalidade das disposições dos artigos 2º e 3º da IN SRF nº 208/2002 e, com isso, reconhecer que, mesmo sem a transmissão da comunicação de saída definitiva, passados mais de 12 meses desde a saída definitiva do indivíduo do país, este passaria a ser inexoravelmente um não residente, não tendo a transmissão posterior de declaração de rendimentos qualquer efeito sobre esta realidade.

Diante desse cenário, entendemos que os brasileiros que fixarem residência permanente no exterior, mas desejarem manter residência fiscal no Brasil por questões econômicas (investimentos), poderão manifestar objetivamente a sua vontade em manter vínculo fiscal com o país, mediante *e.g.* a entrega anual da sua declaração de rendimentos, e, com isso, manter o seu status de residente fiscal.

Como vimos anteriormente, o precedente do CARF é claro no sentido que a manifestação de vontade é ponto focal para estipulação de residência fiscal (aos menos de brasileiros). Nesse quesito, o questionamento proposto é se a

ausência de alteração dos cadastros perante as instituições financeiras poderia ser vista como manifestação de vontade apta a atrair a residência fiscal. Em nosso entendimento, a resposta é negativa: a manifestação de vontade deve ser feita por meios próprios e vinculantes do contribuinte para o Fisco. No entanto, não podemos excluir que este é um possível posicionamento do Fisco, visando a atrair para si o exercício da competência tributária.

Por fim, é importante que façamos um breve esclarecimento: defendemos, neste estudo, que o critério da vontade individual se sobreponha ao critério da presença física em se tratando de brasileiros que tenham fixado a sua residência permanente no exterior e, nos termos da legislação vigente, seriam *em princípio* qualificados como não residentes. Esta sobreposição, no entanto, sempre dependerá, apenas, da iniciativa do indivíduo. Ou seja: não compete ao Fisco proceder ao juízo quanto à intenção do contribuinte em ser residente fiscal no país, mas apenas exclusivamente ao indivíduo a prerrogativa de manifestá-la, desde que presente a pertinência econômica entre este e o país. Destaque-se que qualquer indivíduo pode ter participação substancial na vida econômica de um país sem, no entanto, ser um residente fiscal. A escolha, entre participar da vida econômica de um país como um residente ou um não residente, deve ficar a exclusivo juízo do indivíduo, mas nunca das autoridades fiscais, sob pena, inclusive, do exercício ilegítimo da jurisdição fiscal brasileira, aspecto ao qual nos debruçaremos, na sequência.

3. RESIDÊNCIA FISCAL E JURISDIÇÃO FISCAL

No presente tópico, investigaremos em que medida conferir máxima expressão à vontade individual para a caracterização de residência fiscal no Brasil está em pleno compasso com as normas consagradas pelo Direito Internacional

como balizas para o exercício da jurisdição fiscal dos Estados. Para tanto, iniciaremos pela abordagem dos elementos de conexão “residência *versus* fonte” como pressupostos do exercício da jurisdição fiscal estatal para, na sequência, ponderarmos se o papel conferido à vontade na definição da residência fiscal do indivíduo no país, tal como exposto acima, representa uma afronta às referidas balizas.

3.1. Residência *versus* Fonte no Direito Tributário Internacional

O exercício da soberania estatal, assim compreendido como o poder de exercer as funções de Estado sobre um determinado povo situado em um determinado território, compreende o exercício do poder de tributar¹⁶. A soberania fiscal é, portanto, uma decorrência da soberania estatal¹⁷, na ausência da qual não é possível que o Estado preste serviços públicos, proteja os seus cidadãos, mantenha as suas funções de Estado¹⁸, tampouco assegure a continuidade de instituições protetoras do Estado Democrático de Direito¹⁹.

No Direito Internacional, o exercício da jurisdição fiscal – elemento definidor da soberania fiscal de um Estado e pressuposto do seu poder de tributar – depende de elementos de conexão para que se delimite o alcance da hipótese

¹⁶ Este foi o entendimento que prevaleceu no caso das Ilhas de Palmas, julgado pela Corte Permanente de Arbitragem, em que o Árbitro Max Huber, ao ter que decidir qual Estado fazia jus ao território das Ilhas de Palmas, manifestou o entendimento de que a Holanda possuía soberania sobre o referido território por ter exercido, de forma mansa, pacífica e contínua, funções de Estado, inclusive o poder de tributar, sobre os habitantes ali localizados. Confira-se: UNITED NATIONS. Island of Palmas Case (Netherlands v. United States of America). Date of Judgment: April, 4th, 1928. In: *Reports of International Arbitral Awards*, v. II, 2006, p. 829-871.

¹⁷ Cf. PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações*. Série Doutrina Tributária v. XXXI. São Paulo: IBDT, 2020, p. 66.

¹⁸ Cf. CHRISTIANS, Allison. Sovereignty, Taxation and Social Contract. In: **Minnesota Journal of International Law**, v. 18, 2009, p. 104-105.

¹⁹ Cf. RING, Diane M. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation. In: **Boston College Law School Faculty Papers**, Paper 239, 2009, p. 05.

de incidência tributária²⁰. Os elementos de conexão que atualmente legitimam o poder de tributar são de duas naturezas distintas: (i) *objetiva*, compreendido como o local da fonte de produção; e (ii) *subjetiva*, entendido como o local de residência da pessoa (física ou jurídica) ou, ainda, a nacionalidade do indivíduo, muito embora este último critério se faça presente em poucos países do mundo (a exemplo dos Estados Unidos da América)²¹. Por delimitarem o âmbito de validade das normas tributárias, mais precisamente o aspecto espacial da hipótese de incidência tributária, a presença de elementos de conexão é requisito necessário para o respeito à territorialidade em sentido material (*jurisdiction to prescribe*)²². A tributação, na ausência de um critério de conexão, configura, desse modo, "abuso de conexão" (*völkerrechtliche missbrauchungsverbot*)²³.

No tocante ao âmbito de eficácia da norma tributária, o que se observa é que a nenhum Estado é permitido executar as suas normas fora do seu território, sob pena de agressão ao princípio da territorialidade em sentido formal (*jurisdiction to enforce*)²⁴.

Estes dois pilares fundamentais do exercício do poder soberano de tributar possuem respaldo no paradigmático caso Lotus²⁵, julgado pela Corte

²⁰ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações**. Série Doutrina Tributária v. XXXI. São Paulo: IBDT, 2020, p. 77-84.

²¹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência Fiscal da Pessoa Física. In: *Direito Tributário Atual*, nº 28. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012, p. 154.

²² Cf. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 19-21.

²³ Cf. NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas. In: **Revista de Direito Público**, nº 6. Brasília: IDP, 2004, p. 72.

²⁴ Cf. XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 19-21.

²⁵ UNITED NATIONS. The Case of S.S. Lotus. Date of Judgment: September 7th, 1927. In: **Publications of the Permanent Court of International Justice**. Series A, n. 10, 1927.

Permanente de Justiça Internacional, antecessora da atual Corte Internacional de Justiça. No caso, após a ocorrência de um acidente entre uma embarcação francesa (S.S. Lotus) e uma embarcação turca (Boz-Kourt), que ensejou o naufrágio desta última e a morte de cidadãos turcos, a embarcação francesa atracou no porto de Constantinopla (na Turquia) e, imediatamente, as autoridades turcas iniciaram procedimentos penais que culminaram na prisão do capitão da embarcação francesa. Por um lado, defendia a França que a questão estava sob a sua jurisdição, haja vista que a bandeira da embarcação Lotus era francesa. Por outro lado, sustentava a Turquia que a questão estaria sob a sua jurisdição penal haja vista que o dano causado teria sido o naufrágio de uma embarcação turca e a morte de cidadãos turcos. Ao final, a Corte entendeu que não havia princípio algum de Direito Internacional que impedisse que a Turquia exercesse a sua jurisdição penal tão logo a embarcação tivesse atracado em porto localizado em seu território.

O caso, embora não trate de questões tributárias, é paradigmático pois estabelece os limites a serem observados para o exercício da jurisdição estatal, a saber²⁶: (i) *a necessidade da caracterização de um elemento de conexão (jurisdiction to prescribe / territorialidade em sentido material)*, haja vista que, no caso, a Turquia somente pôde exercer a sua jurisdição penal pois houve o naufrágio de uma embarcação turca e a morte de cidadãos turcos, restando clara, portanto, a conexão entre o evento ocorrido e o critério eleito pela legislação interna da Turquia como autorizativo dos procedimentos investigatórios criminais; e (ii) *a impossibilidade de se executar leis internas fora dos limites territoriais do Estado em questão (jurisdiction to enforce / territorialidade em*

²⁶ Cf. MARTHA, J. Silvestre Rutsel. **The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction**. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publication, 1989, p. 40-41; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. *Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações*. Série Doutrina Tributária v. XXXI. São Paulo: IBDT, 2020, p. 79-84.

sentido formal), uma vez que a Corte, em última instância, entendeu inexistir, no Direito Internacional, qualquer princípio que fosse capaz de impedir que a Turquia exercesse a sua jurisdição penal em seu território, mesmo que relativamente a fato ocorrido no exterior²⁷.

O desenvolvimento dos critérios de conexão pessoal (residência ou nacionalidade) e objetivo (fonte de produção) foi o resultado dos trabalhos empreendidos por Georg von Schanz, no final do século XIX, que formulou o critério da pertinência econômica (*economic allegiance* ou *wirtschaftliche zugehörigkeit*), como modo de se estabelecer a divisão equitativa dos poderes de tributar e, ao mesmo tempo, evitar a dupla tributação da renda²⁸. Para Schanz, a pertinência econômica poderia ser estabelecida a partir do consumo ou das atividades econômicas geradoras de renda²⁹. Assim, o critério da residência foi visto como legítimo para justificar o exercício do poder de tributar, sobretudo quando a atividade geradora de renda se localiza na mesma jurisdição de residência da sociedade ou sócio investidor³⁰. No entanto, quando a fonte de produção se localiza em jurisdição fiscal distinta daquela onde reside os seus investidores, Schanz considera que a ligação com o Estado de fonte é mais forte, devendo-lhe ser reconhecido o direito de tributar maior parcela da renda gerada³¹.

²⁷ É importante destacar que há autores que discordam deste posicionamento, baseando-se na premissa de que o poder de tributar dos Estados não estaria sujeito a quaisquer limitações oriundas do Direito Internacional Público. Confira-se, neste sentido: ROTHMANN, Gerd Willi. Considerações sobre a extensão e limites do poder de tributar. In: **Estudos em Homenagem a Rubens Gomes de Souza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974, p. 216 e 219.

²⁸ Cf. VOGEL, Klaus. World-wide v. Source Taxation of Income: a Review and Reevaluation of Arguments. In: **Influence of Tax Differentials on International Competitiveness**. Amsterdam: Kluwer, 1988, p. 122.

²⁹ *Ibidem*.

³⁰ *Ibidem*.

³¹ *Ibidem*.

Posteriormente, um comitê de experts foi criado pela então Liga das Nações (antecessora da ONU) para conduzir estudos e formular a primeira convenção-modelo destinada a evitar a dupla tributação da renda. Em 1923, foi publicado um relatório que elencou o critério da pertinência econômica como princípio para alocar competências para tributar entre Estados de fonte e residência³². No entanto, a alocação idealizada pelo comitê dos poderes de tributar entre Estados de fonte e residência foi bastante distinta daquela vislumbrada nos estudos de Schanz, de modo que foram reconhecidos maiores poderes de tributar aos Estados de residência, o que ensejou fortes críticas por parte de Estados importadores de capitais, majoritariamente país em desenvolvimento de localização de fontes produtoras³³. Operou-se, neste sentido, uma verdadeira “metamorfose” do princípio da pertinência econômica, o qual foi objeto de intensas disputas entre Estados de residência (majoritariamente desenvolvidos e exportadores de capitais) e Estados de fonte (majoritariamente em desenvolvimento e importadores de capitais)³⁴. A despeito desta tensão constante, é fato que os elementos de conexão subjetivo (residência ou nacionalidade) e objetivo (fonte de produção) se perpetuaram e, até os dias hoje, orientam a alocação de poderes de tributar em operações internacionais.

Reuven S. Avi-Yonah chega a sustentar que a divisão de poderes de tributar seguindo-se os critérios de local de residência e local de fonte, por estar presente na ampla maioria dos países e ser um princípio norteador das milhares

³² LEAGUE OF NATIONS. Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Eunaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp. Document E.F.S.73.F.19. April, 5th 1923.

³³ Cf. VOGEL, Klaus. World-wide v. Source Taxation of Income: a Review and Reevaluation of Arguments. In: **Influence of Tax Differentials on International Competitiveness**. Amsterdam: Kluwer, 1988, p. 123-124.

³⁴ Cf. PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações**. Série Doutrina Tributária v. XXXI. São Paulo: IBDT, 2020, p. 251-254.

de convenções celebradas para evitar a dupla tributação da renda até os dias de hoje (estando presentes tanto a prática geral quanto a *opinio juris*³⁵), teria atingido o status de costume internacional³⁶.

Assim, para que um Estado possa exercer legitimamente a sua jurisdição fiscal, é fundamental que, no plano da validade da lei tributária, se observe a exigência de critérios de conexão (objetivo e subjetivo) e, no plano da eficácia da lei tributária, seja observado o território como limite para a execução das suas leis tributárias. Para os fins do presente estudo, importa-nos, apenas, os limites impostos no plano de validade da lei tributária.

No tocante aos critérios de conexão, não há norma de Direito Internacional capaz de impedir, como a prática internacional tem demonstrado, que os Estados prevejam, na hipótese de incidência tributária, a tributação dos seus residentes com foco na renda oriunda de fontes ali localizadas bem como de fontes localizadas no exterior (o que se convencionou chamar de tributação em bases universais ou *world-wide income taxation*). Os critérios apontados impedem, no entanto, que os não residentes de um Estados sejam tributados em bases universais: estes estarão sujeitos, apenas, à tributação da renda oriunda de fontes situadas no território do país da sua localização (*source taxation*). É dizer: a exigência dos critérios de conexão impede que não residentes sejam tributados pela renda auferida por fontes igualmente estrangeiras. O Brasil está em linha com estes critérios, sendo certo que, tanto para pessoas físicas³⁷, quanto para

³⁵ Confira-se o artigo 38 alínea *b*, do Estatuto da Corte Internacional de Justiça: Artigo 38. A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará: (...) *b*. o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito; (...)"

³⁶ AVI-YONAH, Reuve S. **International Tax as International Law: An Analysis of International Tax Regime**. New York: Cambridge University Press, 2007, p. 01-21.

³⁷ Cf. artigo 3º, §4º da Lei nº 7.713/88.

peças jurídicas³⁸ residentes, vigora a regra da tributação da renda em bases universais.

Resta saber, neste contexto, se o papel ora concebido à vontade para a determinação da residência fiscal de brasileiros no país – contexto no qual a intenção em manter vínculo fiscal com o Brasil se sobreporia às hipóteses previstas na instrução normativa de caracterização de residência – estaria a afrontar, de algum modo, os limites impostos pelo Direito Internacional ao exercício da jurisdição fiscal (*i.e.*, os critérios de conexão de fonte e residência).

3.2. Regras de Residência Fiscal no Brasil e Exercício Legítimo da Jurisdição Fiscal

O nosso entendimento é no sentido de que a possibilidade de o brasileiro, não residente, vir a manifestar, a qualquer tempo, a sua intenção em manter vínculo fiscal com o Brasil, mesmo na ausência da sua presença física ou de manutenção de domicílio no país, não é uma transgressão ao critério de conexão pessoal adotado, pelo Direito Tributário Internacional, como requisito para o exercício da jurisdição fiscal brasileira.

Neste contexto, um exame em Direito Comparado é capaz de revelar que as normas adotadas pelos Estados em seu Direito Interno, apesar de apresentarem certas características em comum, diferem consideravelmente, sem apresentar um padrão muito claro³⁹. Esta é, inclusive, a razão pela qual, para fins de aplicação de TDT, há cláusulas próprias destinadas a definir qual é o Estado de Residência para fins de aplicação do tratado.

O que justifica, a nosso ver, a possibilidade de escolha, pelo indivíduo, de ser residente fiscal no Brasil – visando-se, com isso, facilitar a realização negócios

³⁸ Cf. artigo 25 da Lei nº 9.249/95.

³⁹ Cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência Fiscal da Pessoa Física. In: *Direito Tributário Atual*, nº 28. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012, p. 155.

e investimentos, por exemplo – é justamente a sua pertinência econômica com o território nacional. Cumpre destacar que o princípio da pertinência econômica é a “pedra fundamental” do desenvolvimento histórico dos princípios de residência e fonte que legitimam o exercício da jurisdição fiscal pelos Estados. O indivíduo, neste sentido, só pode ser residente fiscal de um Estado caso possua vínculos e interesses econômicos relevantes com aquela jurisdição⁴⁰. Daí, a nosso ver, ser plausível a possibilidade de escolha pela manutenção de vínculo fiscal com o Brasil, mesmo que o indivíduo mantenha a sua residência permanente no exterior e não tenha qualquer domicílio à sua disposição no Brasil, sem que isso represente uma agressão ao princípio da residência, consagrado pelo Direito Tributário Internacional.

Entretanto, haveria clara ofensa ao princípio da residência (fundamento do critério de conexão pessoal) caso as autoridades fiscais viessem a, de ofício, qualificar o brasileiro como residente, sem que este estivesse fisicamente presente no país ou mantivesse à sua disposição domicílio, sob a alegação de que ele mantém bens e direitos no Brasil, auferindo rendimentos o que, a seu ver, caracterizariam o *animus* necessário para o estabelecimento de vínculo fiscal. O Direito Internacional convive, perfeitamente, com a ideia de que um sujeito participe da vida econômica de um Estado sem, no entanto, dele ser residente. A este Estado é reconhecida competência para tributar os rendimentos da exploração de atividades econômicas do não residente como Estado de fonte. Em outras palavras, a pertinência econômica é premissa para a caracterização da residência fiscal, mas não é condição suficiente. Além da existência de vínculos econômicos, é fundamental que haja a manifestação *expressa* de vontade do

⁴⁰ *Ibidem*, p. 152.

brasileiro que tenha fixado residência permanente no exterior em se tornar um residente fiscal.

4. RESIDÊNCIA FISCAL DE INDIVÍDUOS E OS TRATADOS PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO DA RENDA (TDT)

Tendo sido demonstrado ser perfeitamente possível, tanto sob a ótica do Direito Tributário Brasileiro quanto do Direito Tributário Internacional, que um brasileiro, que tenha fixado residência permanente no exterior, venha a se tornar residente fiscal no Brasil mediante a sua manifestação de vontade unilateral, cumpre que seja dado um passo adiante para que o tema seja analisado sob a perspectiva das convenções destinadas a evitar a dupla tributação internacional da renda.

Na sequência, delimitaremos o papel exercido pela residência fiscal no âmbito das convenções fiscais internacionais na definição do seu escopo pessoal, bem como a necessidade de se identificar apenas um Estado de residência para que a convenção possa ser aplicada ao caso concreto. Tendo em vista que o objetivo dos tratados, em linha com a necessidade de determinação de uma *residência de prevalência*, não é compatibilizar a forma de tributação prevista no direito interno de cada país, mas sim, definir quem deverá exercer a competência tributária em cada caso específico⁴¹, estudaremos às chamadas “regras de desempate” (*tie-breaker rules*) das convenções fiscais, que fornecem os parâmetros para a determinação do Estado de Residência, nos casos concretos, para fins de aplicação dos TDT. Abordaremos, neste contexto, como um exemplo de particular dificuldade de definição do Estado de residência no Direito

⁴¹ Cf. SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais contra a Bitributação**: Regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares. Série Doutrina Tributária v. XIX, São Paulo: Quartier Latin, 2016, p. 30.

Brasileiro, os casos envolvendo situações de dupla residência em que há a aplicação do TDT Brasil-Japão.

Antes de iniciarmos a nossa análise, cumpre que se faça um breve esclarecimento. Em nossa exposição, faremos alusão à Convenção Modelo da OCDE, pois este é o documento que serviu, historicamente, de ponto de partida para a negociação dos TDT celebrados pelo Brasil. No entanto, considerações semelhantes, no que couberem, se aplicam igualmente à Convenção Modelo da ONU.

4.1. O escopo subjetivo dos TDT e as regras para a definição do Estado de Residência

Para que um TDT se aplique, é fundamental que os escopos subjetivo e objetivo sejam devidamente satisfeitos. O escopo subjetivo diz respeito às pessoas às quais o TDT se aplicará. Nos termos do artigo 1º, parágrafo 1º da Convenção Modelo da OCDE, a convenção se aplica a “pessoas que sejam residentes de um ou ambos os Estados Contratantes”. Assim, uma situação de dupla residência fiscal não é, nos termos do artigo 1º, um óbice a que o escopo objetivo dos TDT celebrados seja preenchido; muito pelo contrário, o dispositivo ora analisado é expresso no sentido de considerar que uma pessoa, residente em ambos os Estados Contratantes, está coberta pela convenção fiscal. O escopo objetivo refere-se aos tributos alcançados pela convenção fiscal – quais sejam: os tributos incidentes sobre a renda – sendo disciplinado pelo artigo 2º da Convenção Modelo da OCDE.

No entanto, apesar de o escopo subjetivo das convenções fiscais restar satisfeito com a situação de dupla residência fiscal, o que se observa é que a aplicação do TDT ao caso concreto não convive com a ideia de dupla residência. Isto porque, as regras adotadas pelos TDT para alocar competência aos Estados

para tributar espécies de rendimentos específicos (*e.g.*, lucro das empresas, dividendos, juros, royalties, ganhos de capital, entre outros) bem como para eliminar a dupla tributação da renda (métodos do crédito e da isenção), requerem que apenas um dos Estados Contratantes seja o “Estado de residência” da pessoa em questão, ao passo que o outro seja o “Estado de fonte” do rendimento envolvido, entendimento que é pacífico no âmbito tanto da OCDE⁴² quanto da literatura acadêmica⁴³.

É justamente por esta razão que se, por um lado, os Estados gozam de ampla liberdade para definir regras de residência fiscal, por outro lado, os TDT possuem uma disciplina própria para determinar o Estado de residência, exclusivamente, para fins de aplicação das regras de alocação de competência para tributar. Ou seja: os TDT não têm aptidão para resolver a situação de dupla residência fiscal para toda e qualquer finalidade tributária, mas, exclusivamente, para fins de aplicação das regras de alocação de competências tributárias previstas no próprio TDT⁴⁴.

Neste contexto, é perfeitamente plausível que, para fins de aplicação de determinado TDT, um indivíduo não seja considerado residente no Estado A (haja vista que, pelas disposições convencionais este seria o “Estado de fonte”), mas, para fins de cumprimento de todas as obrigações tributárias (principais e acessórias) não cobertas pelo TDT, o mesmo indivíduo seja qualificado como

⁴² OECD. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version**, 2017. Commentaries to article 4, paragraphs 1-8, p. 105-106.

⁴³ Cf. VOGEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2019 (article 4: residents, p. 23 e 57); LANG, Michael. *Introduction to the Law of Double Taxation Conventions*. Vienna: Linde/IBFD, 2013, p. 83-84; SCHOUERI, Luís Eduardo. *Residência Fiscal da Pessoa Física. Direito Tributário Atual*, nº 28. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012, p. 165.

⁴⁴ Cf. VOGEL, Klaus. *On Double Taxation Conventions*. Netherlands: Wolters Kluwer, 2019 (article 4: residents, p. 24).

residente fiscal no Estado A (*e.g.*, estando sujeito à entrega de declaração de rendimentos anualmente).

Nos termos do artigo 4º, parágrafo 1º, da Convenção Modelo da OCDE, o conceito de "residente de um Estado Contratante" deve ser definido consoante a disciplina do Direito Interno dos Estados Contratantes (*i.e.*, signatários do TDT). O referido dispositivo, em um primeiro momento, se utiliza da *técnica do reenvio* à legislação interna dos Estados Contratantes para a definição de residência de pessoas (físicas e jurídicas) e, em um segundo momento, enumera exemplificativamente critérios que ensejam a caracterização da residência fiscal, fazendo-se referência expressa às expressões "domicílio", "residência" e "local de administração". A questão que se coloca é se os Estados Contratantes teriam ampla liberdade para definir critérios de residência fiscal ou se o artigo 4º, parágrafo 1º, da Convenção Modelo da OCDE teria restringido esta faculdade. Não se desconhece que, salvo em casos excepcionais, a legislação interna fará com que o tratado tenha significado distinto em Estados Contratantes⁴⁵. No entanto, há relativo consenso no sentido de que o texto do parágrafo 1º do artigo 4º da Convenção Modelo assegura aos Estados Contratantes ampla liberdade para dispor, em sua legislação interna, acerca de critérios de residência fiscal a serem observados para fins de aplicação das convenções fiscais, especialmente quando comparados aos conceitos empregados pelas chamadas "regras de desempate" (*tie-breaker rules*), aplicáveis nas hipóteses em que há dupla residência fiscal, de que tratam os parágrafos 2º (para pessoas físicas) e 3º (para pessoas jurídicas), os quais requerem um conceito autônomo a ser conferido pelo objeto e o propósito da convenção fiscal e pelo seu próprio contexto⁴⁶.

⁴⁵ Cf. BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions and International Tax Law**. Londres: Sweet & Maxwell, 1994, par. C-19.

⁴⁶ Ibidem, p. 37-38.

Klaus Vogel, no entanto, defende que aos conceitos empregados, ainda que exemplificativamente, pelo artigo 4º, parágrafo 1º da Convenção Modelo da OCDE, devem ter uma interpretação “semiautônoma”, haja vista que, nas palavras do próprio autor, “todos os elementos de conexão listados no parágrafo 1º do artigo 4º das Convenções Modelo da OCDE e da ONU estão fundamentação na ideia de uma conexão entre o contribuinte e o território do Estado que tributará a sua renda em bases universais”⁴⁷. Desse modo, entende o autor que o parágrafo 1º do artigo 4º das Convenções Modelo imporiam um limite máximo aos conceitos que viessem a ser conferidos pela legislação interna dos Estados Contratantes para a caracterização de residência fiscal consistente, justamente, nesta ideia de ligação entre o indivíduo e o território do Estado (noção “territorial” de residência)⁴⁸.

A nosso ver, os Estados Contratantes, de fato, possuem limites máximos a serem observados quando da previsão, na sua legislação interna, de regras de residência fiscal. Os limites máximos a serem observados consistem, conforme apontamos no tópico 2 deste artigo, na exigência de que haja uma efetiva conexão entre o sujeito e o território do Estado, na linha defendida por Vogel, não havendo óbice algum a que a residência fiscal se dê pela manifestação de vontade individual do indivíduo que, mesmo tendo fixado residência permanente em outro Estado, deseja participar da vida econômica do Estado em questão como residente. A própria experiência demonstra que a residência, assim como o domicílio fiscal, pode se respaldar na noção presença física, mas também pode dispensá-la, de modo que é plenamente possível que tão somente a existência de um centro de interesses econômicos seja um critério igualmente apto a atrair

⁴⁷ Ibidem, p. 38. No original: “All connecting factors listed in article 4(1) OECD and UN MC are based on a link between the taxpayer and the territory of the State taxing his worldwide income”.

⁴⁸ Ibidem.

a residência fiscal, sem que isso implique ofensa aos limites impostos, pelo artigo 4º, parágrafo 1º das Convenções Modelo, à liberdade dos Estados em fixarem, no seu Direito Interno, critérios de caracterização de residência fiscal⁴⁹.

Conforme antecipamos linhas acima, as situações de dupla residência fiscal de pessoas físicas – hipótese em que o reenvio à legislação interna dos Estado enseja que ambos considerem um mesmo indivíduo como residente fiscal em cada um dos Estados – são resolvidas pelo parágrafo 2º do artigo 4º que se utiliza das chamadas “regras de desempate” (*tie-breaker rules*) que se aplicam, de modo sucessivo, até que se possa determinar o “Estado de Residência” para fins de aplicação do TDT.

As regras de desempate são apresentadas, na Convenção Modelo da OCDE, na seguinte ordem: (i) o local de habitação permanente disponível (*permanent home available*), hipótese em que, se o indivíduo possuir, à sua disposição, habitação permanente em ambos os Estados, ou não possui-la em nenhum deles, então o Estado de Residência para fins de aplicação da convenção será aquele em que ele possui laços econômicos e pessoais mais estreitos (*centre of vital interests*); (ii) caso não se possa determinar, com exatidão, onde o indivíduo possui laços econômicos e pessoais mais estreitos, então deve-se buscar o local permanência habitual (*habitual abode*); (iii) se o local de permanência habitual não puder ser determinado também, o critério da nacionalidade do indivíduo será determinante (*nationality*); (iv) na hipótese de o indivíduo ser nacional de ambos os Estados ou de nenhum deles, então a questão deverá ser determinada por procedimento amigável (*mutual agreement procedure*).

⁴⁹ Ibidem.

Conforme apontamos nos parágrafos anteriores, os conceitos empregados pelas regras de desempate (destacados em *itálico*) são autônomos em relação à legislação interna dos Estados Contratantes⁵⁰, devendo ser determinados de boa-fé, em conformidade com o seu contexto e à luz do objetivo e da finalidade da convenção fiscal⁵¹. Isso significa que um Estado Contratante não pode adotar critério aleatório em seu favor, quando critério anterior já tenha fixado a residência no outro Estado Contratante⁵². No âmbito dos TDT, se não fosse assegurado um conceito autônomo às expressões empregadas pelas regras de desempate, a capacidade de as referidas regras determinarem um único Estado de residência seria colocada em xeque, tornando os TDT inaplicáveis, o que certamente contrariaria o objetivo e a finalidade das referidas regras de desempate e dos próprios TDT⁵³.

Apesar da aparente simplicidade das regras de desempate, a experiência revela dificuldades quando da sua aplicação no plano da realidade prática, as quais serão detalhadas, na sequência.

4.2. Dificuldades práticas na aplicação das *tie-breaker rules*

Iniciando-se pelo primeiro dos critérios apontados (habitação permanente à disposição do indivíduo), poderá haver dificuldades relativas à determinação da efetiva existência, no caso concreto, da existência de uma

⁵⁰ A única exceção para esta regra é o conceito de nacionalidade (*nationality*) empregado pelo item c do parágrafo 2º do artigo 4º da Convenção Modelo.

⁵¹ Cf. artigo 31 da Convenção de Viena sobre o Direito dos Tratados, de 23 de maio de 1969 (aprovada pelo Decreto Legislativo nº 496, de 17 de julho de 2009 e promulgada pelo Decreto nº 7.030/2009).

⁵² Cf. GOMES, Edgar Santos. Caso Pavarotti: Tributação de rendimentos auferidos no exterior por artista com dupla residência fiscal – o conceito de residente fiscal e a aplicação do artigo 4 da CM OCDE. In: **Tributação Internacional: Análise de casos – Volume 3** (coord. Leonardo Freitas de Moraes e Castro), São Paulo: Editora MP, 2015, p. 85

⁵³ Cf. VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions**. Netherlands: Wolters Kluwer, 2019 (article 4: residents, p. 58).

habitação permanente e disponível ao indivíduo. A questão há de ser determinada caso a caso, a depender das condições fáticas do caso concreto. Neste exame, os elementos que atestem a natureza “permanente” da habitação e a sua “disponibilidade” serão examinados. A título ilustrativo, se restar demonstrado que a residência do indivíduo em determinado Estado, mesmo que de sua titularidade, foi alugada, durante o período do aluguel, a referida localidade não poderá ser considerada a sua residência, pois perderá os atributos de “permanente” e “disponível”⁵⁴. Por outro lado, o fato de a residência de terceiro estar em posse do indivíduo mediante aluguel não afasta os critérios de permanência e disponibilidade exigidos, podendo, ainda assim, se qualificar no critério de residência permanente exigido⁵⁵.

Além disso, a interpretação do artigo 4º, parágrafo 2º, item *a* da Convenção-Modelo da OCDE indica que, quando um mesmo indivíduo possuir habitação à sua disposição em ambos os Estados Contratantes em questão, deverá ser considerado o Estado de residência aquele onde o contribuinte tiver o seu centro de interesses vitais (de natureza pessoal e econômica). No entanto, ocorre que, com frequência, um mesmo indivíduo, possuidor de habitações permanentes em dois Estados Contratantes distintos, tem interesses vitais, igualmente, em ambas as jurisdições fiscais. Neste caso, será fundamental que se perquiram a respeito do Estado onde está o “centro” dos seus interesses vitais. Esta análise poderá se revelar bastante complexa pois depende, em grande medida, de circunstâncias fáticas acerca da vida pessoal do indivíduo que, muitas vezes,

⁵⁴ Cf. OECD. **Model Tax Convention on Income and Capital**: Condensed Version, 2017. Commentaries to article 4, paragraph 13, p. 110.

⁵⁵ *Ibidem*.

acabam recebendo interpretações conflitantes das cortes judiciais dos Estados envolvidos⁵⁶.

Por exemplo, para se determinar em que medida o indivíduo possui habitação permanente em quaisquer dos Estados Contratantes e, em havendo em ambos, qual delas haverá de prevalecer, é possível que se adentre em detalhes mínimos acerca da intensidade do uso pelo indivíduo de determinado local e da sua interação com a vida social e econômica daquela localidade, tais como o local onde estão os familiares (sobretudo, o núcleo familiar – cônjuge e filhos) e amigos mais próximos do indivíduo, o local das suas atividades econômicas (localização da sede da empresa, dos sócios e principais clientes)⁵⁷, o local das academias de música e ginástica e da igreja que frequenta, entre outros fatores. Até mesmo elementos inusitados como o local de cobertura do seguro saúde, o local onde o(a) cônjuge do indivíduo busca emprego, as suas habilidades linguísticas e o volume de transferência de recursos têm sido alguns dentre os diversos indícios utilizados pelas cortes nacionais para determinar o centro de interesses vitais do indivíduo⁵⁸.

Não se pode negar que a determinação das relações pessoais e econômicas do indivíduo de maior expressividade é uma tarefa extremamente *subjetiva*, pois dependerá do peso conferido, no caso concreto, a cada um dos elementos indiciários para que, ao fim e ao cabo, se determine o local onde os seus laços sociais e econômicos são mais duradouros e profundos. Alguns

⁵⁶ Cf. VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions**. Netherlands: Wolters Kluwer, 2019 (article 4: residents, p. 59).

⁵⁷ Em seus comentários ao artigo 4º, parágrafo 2º, a OCDE faz referência expressa ao (*'place of business and place of administration of properties'*). Confira-se: OECD. **Model Tax Convention on Income and Capital: Condensed Version**, 2017. Commentaries to article 4, paragraph 15, p. 110.

⁵⁸ Cf. VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions**. Netherlands: Wolters Kluwer, 2019 (article 4: residents, p. 60-62).

contribuintes são mais afeitos à família, ao passo que outros aos seus laços religiosos, políticos ou econômicos. Portanto, a ausência de um critério uniforme que se aplique igualmente a todos os indivíduos torna a determinação do centro de interesses vitais, em sua essência, subjetiva.

Além disso, é plenamente possível que, em determinado caso concreto, o indivíduo tenha as suas relações pessoais mais próximas em um Estado Contratante (*e.g.*, núcleo familiar e amigos próximos), ao passo que as suas relações econômicas mais próximas no outro Estado Contratante (*e.g.*, sede da sua empresa, localização dos sócios, clientela e investimentos). Neste caso, fica a dúvida de qual elemento (pessoal ou econômico) deverá prevalecer, sendo importante destacar que, nos termos do artigo 4º, parágrafo 2º, item *a* da Convenção Modelo da OCDE, ambos os fatores (pessoal e econômico) devem ser *igualmente* levados em consideração.

A próxima regra de desempate é o local de permanência habitual (*habitual abode*) que se aplicará sempre que o indivíduo possuir habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, mas não for possível determinar o local onde ele possui o centro dos seus interesses vitais, ou nas hipóteses em que o indivíduo não possuir habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes⁵⁹. O objetivo deste teste é aferir a frequência, duração e regularidade com que o indivíduo permanece em determinado Estado⁶⁰.

Embora o elemento *tempo* seja um critério relevante para a determinação do local de morada habitual do indivíduo, não há consenso acadêmico tampouco da prática das cortes internacionais de que este seja decisivo haja vista que a redação do artigo 4º, parágrafo 2º, item *b* da Convenção Modelo da OCDE não

⁵⁹ OECD. **Model Tax Convention on Income and Capital**: Condensed Version, 2017. Commentaries to article 4, paragraph 16, p. 110.

⁶⁰ *Ibidem*, paragraph 19, p. 111.

prevê qualquer lapso de tempo como indicativo de permanência habitual⁶¹. Neste contexto, há tribunais e autores que defendem a centralidade da investigação, a partir das circunstâncias do caso concreto, do local onde o indivíduo normal, regular e costumeiramente vive⁶². A prevalecer esta perspectiva, em detrimento de uma visão mais objetiva pautada apenas no critério tempo (*quantitative approach*), a análise torna-se, também em relação a este segundo critério de desempate, dependente de indícios e provas, tornando-se, também, subjetiva a sua apreciação, o que poderia levar a decisões conflitantes por cortes nacionais.

No entanto, há casos em que a morada habitual do indivíduo não poderá ser determinada, seja porque não haverá uma diferença substancial de tempo de permanência em quaisquer dos Estados Contratantes, seja porque não será possível, a partir das circunstâncias do caso concreto, determinar o indivíduo costumeiramente vive. Neste caso, passa-se ao critério da nacionalidade, previsto no artigo 4º, parágrafo 2º, item *c* da Convenção Modelo da OCDE, como terceiro critério de desempate a ser aplicado.

Em verdade, o critério da nacionalidade consiste em uma presunção de que a nacionalidade denota uma ligação suficientemente forte entre o indivíduo e o seu país. Caso o indivíduo seja nacional de ambos os Estados em questão – o que é bastante comum, haja vista que a legislação de muitos Estados, inclusive do Brasil, convive com a ideia de dupla nacionalidade – a questão deverá ser resolvida por procedimento amigável.

O procedimento amigável, por sua vez, é método para solução de controversas, por meio do qual os sujeitos envolvidos (Estados Contratantes) envidam esforços para superar divergências interpretativas relacionadas às

⁶¹ Cf. VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions**. Netherlands: Wolters Kluwer, 2019 (article 4: residents, p. 64-65).

⁶² *Ibidem*.

disposições do TDT. Sua aplicação no Brasil, no entanto, encontrou resistências. Durante décadas pairou uma suspeita justificada de que a Administração Tributária brasileira jamais teria sequer instaurado ou participado concretamente de um procedimento amigável⁶³. Apesar de não termos notícias de casos práticos envolvendo a temática, importantes discussões sobre a adequação do procedimento amigável ao direito interno, na perspectiva da legalidade e competência tributária foram travadas na doutrina⁶⁴, comprovando que o tema sofre dificuldades na sua aplicação.

Por todo o exposto, há duas conclusões gerais que podem ser tiradas a partir da análise das dificuldades de aplicação ao caso concreto das regras de desempate de residência da pessoa física, adotados pela OCDE, em sua Convenção-Modelo, e refletidos na ampla maioria dos TDT celebrados pelo Brasil, que importam para fins da presente análise.

Em primeiro lugar, a aplicação das regras de desempate, embora fundada em conceitos autônomos conferidos à luz do contexto e do objetivo e da finalidade das convenções fiscais, não deixa de depender, em larga medida, da análise das circunstâncias do caso concreto e de consistir em uma tarefa bastante subjetiva, já que os TDT, que seguem a redação da Convenção Modelo da OCDE, possuem redação genérica que não é capaz de fornecer ao intérprete a indicação

⁶³ Cf. BARBOSA, Mateus Calicchio. O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros. *Série Doutrina Tributária v. XXIII*. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 113-115.

⁶⁴ BELLAN, Daniel Vitor. Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2005, p. 661-662 – Defende a posição de que a autoridade fiscal não poderia, via procedimento amigável, abrir mão de competência tributária, diante do princípio da legalidade. ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 271 – 274 – Defende a posição de que a autoridade pode, via procedimento amigável, abrir mão da competência tributária, pois o método surge como um instrumento de superação do fenômeno da complexidade fiscal, decorrente da indeterminação do texto legal.

de quais critérios devem prevalecer nos casos em que diferentes indícios e evidências levarem a conclusões assimétricas.

Em segundo lugar, o papel da vontade do indivíduo na determinação da sua residência fiscal é uma premissa na aplicação dos critérios de desempate. A aplicação dos critérios da habitação permanente, orientada pela concepção de centro de interesses vitais, e da permanência habitual (sobretudo se a aplicação desta última não se resumir à mera identificação do Estado onde o indivíduo passa mais tempo), consiste na identificação, em última instância, de elementos indiciários e probatórios acerca da vontade do indivíduo em ter a sua residência em determinado Estado Contratante. A escolha do local de fixação de residência fiscal é sempre do indivíduo, cabendo ao intérprete, quando muito, desvendá-la, a partir das circunstâncias do caso concreto.

Conclui-se, neste sentido, que a vontade é também um elemento essencial não apenas para a aplicação das normas de Direito Interno acerca da qualificação do sujeito como residente fiscal, como também para a aplicação das regras de desempate adotadas pelos TDT celebrados pelo Brasil que seguem a redação da Convenção Modelo da OCDE.

4.3. O caso do TDT Brasil-Japão

Em casos em que o TDT celebrado possui redação do seu artigo 4º distinta daquela proposta pela OCDE em sua Convenção Modelo, a definição do “Estado de Residência” em caso de dupla residência fiscal pode se revelar particularmente desafiadora. Este é o caso do TDT Brasil-Japão⁶⁵.

⁶⁵ Originalmente, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 43/1967 e promulgado pelo Decreto nº 61.899/1967, o TDT Brasil-Japão, posteriormente, sofreu sucessivas alterações em seu texto pela Troca de Notas e Memorando de Entendimentos de 24/01/1967 e pelo protocolo, aprovado pelo Decreto Legislativo nº 69/1976, promulgado pelo Decreto nº 81.194/1978.

No caso particular do acordo Brasil-Japão, diversamente do que ocorre com os diversos acordos celebrados pelo Brasil para evitar a dupla tributação que seguem a Convenção Modelo da OCDE, o artigo 3º, ao definir residente, distanciou-se da redação conferida pela OCDE ao artigo 4º. Após as alterações à redação original do dispositivo introduzidas pelas Trocas de Notas e Memorandos de Entendimentos de 24/01/1967 e de 23/03/1976, o artigo 3º do acordo Brasil-Japão passou a prever que “quando um indivíduo for residente em ambos os Estados Contratantes, *a questão será resolvida por mútuo entendimento*, observando-se as seguintes regras” e, na sequência, passa a enumerar os testes objetivos adotados pelo artigo 4º da Convenção Modelo da OCDE. Ou seja: em vez de o TDT Brasil-Japão prever o procedimento amigável como último recurso a ser utilizado, aplicável apenas quando os testes objetivos não são capazes de determinar a residência do indivíduo para fins de aplicação da convenção (como ocorre na lógica da Convenção Modelo da OCDE), inverteu-se a lógica, e o procedimento amigável passou a ser condição necessária para que os testes objetivos fossem aplicados. Em outras palavras, a realização de procedimento amigável se tornou, analogamente, uma “condição suspensiva” para que o TDT Brasil-Japão fosse aplicado em casos envolvendo dupla residência fiscal.

Considerando que o procedimento amigável quase nunca foi instaurado pelo Brasil, tornou-se, na prática, inaplicável o TDT Brasil-Japão, nas hipóteses em que há dupla residência fiscal (ou seja: sempre que for necessário aplicar as regras de desempate).

Disponível em: <<http://receita.economia.gov.br/acesso-rapido/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao/acordos-para-evitar-a-dupla-tributacao>> (acesso em 29/07/2020).

No acórdão nº 2101-00.858⁶⁶, o CARF se deparou com situação de dupla residência fiscal de um indivíduo, tanto no Japão quanto no Brasil. Neste precedente, em virtude de não ter sido possível determinar o Estado de Residência para fins de aplicação do acordo Brasil-Japão, haja vista que o acordo condiciona a aplicação das regras de desempate previstas no artigo 3º do acordo à realização de procedimento amigável, o Conselho entendeu pela inaplicabilidade do acordo no caso concreto. Nos termos do voto condutor, não sendo possível definir qual seria o Estado de Residência para fins de aplicação do acordo, tampouco seria possível aplicar as regras de alocação de competência para a tributação dos rendimentos em causa.

A análise do TDT Brasil-Japão é capaz de revelar que, a par de todos os problemas que já podem ocorrer quando se aplica uma cláusula convencional de definição de residência fiscal que segue a Convenção Modelo da OCDE (analisados no item anterior), há, ainda, desafios que se colocam quando o TDT em questão não segue a redação adotada pelas Convenções Modelo em matéria fiscal elaboradas por organizações internacionais (especialmente, a OCDE e a ONU). A nosso ver, é recomendável que o artigo 3º do TDT Brasil-Japão seja modificado – o que poderá ocorrer mediante a celebração de um novo protocolo ao referido tratado – a fim de que esta falha seja corrigida.

5. CONCLUSÕES

Neste breve estudo, buscamos identificar o exato papel desempenhado pela vontade individual na determinação da residência fiscal. Observou-se que a vontade individual desempenha distintos papéis a depender da circunstância de

⁶⁶ CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão nº 2101-00.858, da 1ª Turma, da 1ª Câmara, da 2ª Seção. Conselheiro-Relator: Alexandre Naoki Nishioka, julgado em 21/10/2010.

o indivíduo ser um brasileiro ou estrangeiro. Enquanto para estes últimos, a vontade assume papel secundário, haja vista que a legislação brasileira, ao mesmo tempo, tratou exaustivamente da questão e se respaldou em situações observáveis para a sua qualificação como residentes pautadas em critérios objetivos, para os primeiros a vontade em manter vínculo fiscal com o país é fundamental, uma vez que a legislação não exauriu a matéria e se respaldou em critérios subjetivos, pautados no ânimo de residência.

Estas premissas nos permitiriam concluir que, quando analisamos as hipóteses de residência e não residência presentes na IN SRF nº 208/2002, observa-se o emprego de presunções absolutas para os indivíduos estrangeiros e presunções relativas para os indivíduos brasileiros, porquanto a vontade individual assume diferentes relevos a depender da nacionalidade do indivíduo considerado.

Analisando-se os limites impostos pelo Direito Tributário Internacional ao exercício da jurisdição fiscal nacional, entendemos que não há ofensa em se admitir que o indivíduo, mediante a expressão da sua vontade unilateral, venha a preferir participar da vida econômica de um país (no caso, o Brasil) como residente fiscal, ainda que não esteja fisicamente localizado em seu território. Os limites a serem observados são o respeito aos critérios de conexão (subjetivo e objetivo) e a impossibilidade de execução das leis tributárias nacionais no exterior. Ambos limites são respeitados no contexto em que o contribuinte vier a se tornar residente fiscal mediante a sua manifestação unilateral de vontade (ao Fisco é defeso presumi-la na sua ausência).

Por fim, demonstramos que a vontade individual se faz presente, também, no âmbito das disposições dos TDT que disciplinam a residência fiscal para fins exclusivos de aplicação das regras convencionais de alocação de competência para tributar. Além disso, chamamos atenção para o fato de que, ao

optar por ser residente fiscal no Brasil, o brasileiro poderá ser considerado residente fiscal em duas jurisdições fiscais o que, na ausência de TDT ou de disposição no Direito Interno dos Estados envolvidos, poderá sujeitá-lo à dupla tributação da sua renda. Em verdade, mesmo em havendo TDT entre os países, conforme demonstrado, há riscos de inaplicabilidade da convenção fiscal em razão das dificuldades que cercam a aplicação das regras de desempate.

Esperamos que, com este breve estudo, tenhamos contribuído para o debate acerca do tema da residência fiscal de pessoas físicas, tema que é ainda muito pouco debatido na literatura especializada brasileira.

6. REFERÊNCIAS

AVI-YONAH, Reuve S. **International Tax as International Law: An Analysis of International Tax Regime**. New York: Cambridge University Press, 2007.

BAKER, Philip. **Double Taxation Conventions and International Tax Law**. Londres: Sweet & Maxwell, 1994, par.C-19.

BARBOSA, Mateus Calicchio. **O procedimento amigável nos acordos de bitributação brasileiros**. Série Doutrina Tributária v. XXIII. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

BELLAN, Daniel Vitor. Interpretação dos Tratados Internacionais em Matéria Tributária. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Org.). **Direito Tributário Internacional Aplicado**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

CHRISTIANS, Allison. Sovereignty, Taxation and Social Contract. In: **Minnesota Journal of International Law**, v. 18, 2009.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão nº 2101-00.858, da 1ª Turma, da 1ª Câmara, da 2ª Seção. Conselheiro-Relator: Alexandre Naoki Nishioka, julgado em 21/10/2010.

CONSELHO ADMINISTRATIVO DE RECURSOS FISCAIS. Acórdão nº 2301.007.136, da 1ª Turma Ordinária, da 3ª Câmara, da 2ª Seção de Julgamento. Processo Administrativo nº 16095.720.100/2014-98. Conselheiro Relator: Cleber Ferreira Nunes Leite, julgado em 04/03/2020.

FERRAGUT, Maria Rita. **Presunções no Direito Tributário**. São Paulo: Dialética, 2001.

GOMES, Edgar Santos. Caso Pavarotti: Tributação de rendimentos auferidos no exterior por artista com dupla residência fiscal – o conceito de residente fiscal e a aplicação do artigo 4 da CM OCDE. In: **Tributação Internacional: Análise de casos** – Volume 3 (coord. Leonardo Freitas de Moraes e Castro), São Paulo: Editora MP, 2015.

GOMES, Orlando. **Introdução ao Direito Civil**. 21ª Edição. Edvaldo Brito (Coord.). Rio de Janeiro: Forense, 2016.

HARET, Florence. Valor Pragmático das Presunções no Direito Tributário à Luz da Doutrina Brasileira: Breve Análise das Funções e Finalidades das Presunções no Direito Tributário. **Revista Tributária das Américas**, v. 2. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2010.

LANG, Michael. **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**. Vienna: Linde/IBFD, 2013.

LEAGUE OF NATIONS. **Report on Double Taxation submitted to the Financial Committee by Professors Bruins, Eunaudi, Seligman and Sir Josiah Stamp**. Document E.F.S.73.F.19. April, 5th 1923.

MARTHA, J. Silvestre Rutsel. **The Jurisdiction to Tax in International Law: Theory and Practice of Legislative Fiscal Jurisdiction**. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publication, 1989.

MIRANDA FILHO, Aloysio Meirelles; DANILOVIC, Adriane Cristina Spicciati Pacheco. Domicílio e Residência da Pessoa Física. **Revista de Direito Tributário Internacional**, nº 17, ano 07. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

NABAIS, José Casalta. A soberania fiscal no actual quadro de internacionalização, integração e globalização económicas. **Revista de Direito Público**, nº 6. Brasília: IDP, 2004.

OECD. **Model Tax Convention on Income and Capital**: Condensed Version, 2017. Commentaries to article 4.

PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. **Cooperação Fiscal Internacional e Troca de Informações**. Série Doutrina Tributária v. XXXI São Paulo: IBDT, 2020.

RING, Diane M. Democracy, Sovereignty and Tax Competition: The Role of Tax Sovereignty in Shaping Tax Cooperation. **Boston College Law School Faculty Papers**, Paper 239, 2009.

ROCHA, Sérgio André. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2013.

ROTHMANN, Gerd Willi. Considerações sobre a extensão e limites do poder de tributar. In: **Estudos em Homenagem a Rubens Gomes de Souza**. São Paulo: Resenha Tributária, 1974.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência Fiscal da Pessoa Física. **Direito Tributário Atual**, nº 28. São Paulo: Dialética/IBDT, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no Direito Tributário Internacional: Territorialidade, Fonte e Universalidade. In: FERRAZ, Roberto (Coord.) **Princípios e limites da tributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2005.

SILVEIRA, Ricardo Maitto da. **O Escopo Pessoal dos Acordos Internacionais contra a Bitributação**: Regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares. Série Doutrina Tributária v. XIX, São Paulo: Quartier Latin, 2016.

TEIJEIRO, Guillermo. **Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria**. Buenos Aires: La Ley, 2002.

UNITED NATIONS. Island of Palmas Case (Netherlands v. United States of America). Date of Judgment: April, 4th, 1928. **Reports of International Arbitral Awards**, v. II, 2006.

UNITED NATIONS. The Case of S.S. Lotus. Date of Judgment: September 7th, 1927. In: **Publications of the Permanent Court of International Justice**. Series A, n. 10, 1927.

VOGEL, Klaus. **On Double Taxation Conventions**. Netherlands: Wolters Kluwer, 2019.

VOGEL, Klaus. World-wide v. Source Taxation of Income: a Review and Reevaluation of Arguments. In: **Influence of Tax Differentials on International Competitiveness**. Amsterdam: Kluwer, 1988.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

ZILVETI, Fernando Aurélio; NOCETTI, Daniel Azevedo. Presunção de Renda no Direito Tributário na Era Digital. In: **Direito Tributário: princípio da realização no imposto sobre a renda** – estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira. São Paulo: IBDT, 2019.