



FACULDADE NACIONAL DE DIREITO



**UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO**

**A JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE A RESIDÊNCIA FISCAL DA  
PESSOA FÍSICA**

**JOÃO VITOR SILVA E SILVA**

**Rio de Janeiro**

**2021**



UNIVERSIDADE FEDERAL DO RIO DE JANEIRO  
CENTRO DE CIÊNCIAS JURÍDICAS E ECONÔMICAS  
FACULDADE DE DIREITO

JOÃO VITOR SILVA E SILVA

**A JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE A RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA  
FÍSICA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor **Dr. Thadeu Andrade da Cunha**.

Rio de Janeiro

2021

## FICHA CATALOGRÁFICA

### CIP - Catalogação na Publicação

SS586j Silva e Silva, João Vitor  
A jurisprudência do CARF sobre a residência  
Fiscal da pessoa física / João Vitor Silva e Silva.  
-- Rio de Janeiro, 2021.  
61 f.

Orientador: Thadeu Andrade da Cunha.  
Trabalho de conclusão de curso (graduação) -  
Universidade Federal do Rio de Janeiro, Faculdade  
Nacional de Direito, Bacharel em Direito, 2021.

1. Tributário. I. Cunha, Thadeu Andrade da,  
orient. II. Título.

Elaborado pelo Sistema de Geração Automática da UFRJ com os dados fornecidos pelo(a) autor(a), sob a responsabilidade de Miguel Romeu Amorim Neto - CRB-7/6283.

JOÃO VITOR SILVA E SILVA

**A JURISPRUDÊNCIA DO CARF SOBRE A RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA  
FÍSICA**

Monografia de final de curso, elaborada no âmbito da graduação em Direito da Universidade Federal do Rio de Janeiro, como pré-requisito para obtenção do grau de bacharel em Direito, sob a orientação do Professor **Dr. Thadeu Andrade da Cunha**.

Data da Aprovação: \_\_ / \_\_ / \_\_\_\_

Banca Examinadora:

---

Prof. Dr. Thadeu Andrade da Cunha  
Orientador – UFRJ

---

Membro da Banca

---

Membro da Banca

Rio de Janeiro

2021

## AGRADECIMENTOS

Primeiramente, gostaria de agradecer a minha família, por todo o carinho e suporte irrestrito ao longo dos anos. Faço uma dedicatória especial em memória do meu avô Carly Silva, que sempre fez questão de ajudar os netos nos estudos.

Aos meus queridos amigos André Libman, André Monnerat, João Vitor Machado, Ricardo Bayão e Theo de Miranda, pelo companheirismo diário e pelas incansáveis risadas.

Às brilhantes amigas que a faculdade me proporcionou, Beatriz Vieira, Caroline Matos, Liz Martins, Maria Luiza Echternacht e Taís Cunha, que fizeram parte do meu trajeto acadêmico.

Não posso deixar de agradecer à minha grande amiga Giulia Estevão, que esteve ao meu lado nos últimos anos, sempre me confortando e me incentivando a crescer.

Agradeço também ao meu caro amigo Pedro Henschel, por todas as conversas e conselhos.

Finalmente, agradeço aos professores e funcionários da UFRJ e todos aqueles que direta e indiretamente tornaram possível a conclusão desse percurso formidável.

## RESUMO

SILVA, João Vitor Silva e. **A Jurisprudência do CARF sobre a Residência Fiscal da Pessoa Física**. 2021. 60 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021.

O presente trabalho analisa a jurisprudência do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) no que diz respeito à caracterização da residência fiscal da pessoa física para fins de Imposto de Renda (IR). Para tanto, foi necessária a análise de determinados conceitos doutrinários, bem como da legislação específica sobre o tema. Analisou-se, ainda, os acordos de bitributação promulgados pelo Brasil, que possuem como base os preceitos traçados pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE).

**Palavras-chave:** Imposto de renda. Convenções Internacionais. Residência Fiscal. Acordos de dupla tributação. Convenção Modelo da OCDE.

## ABSTRACT

**SILVA, João Vitor Silva e.** A Jurisprudência do CARF sobre a Residência Fiscal da Pessoa Física. 2021. 60 f. Monografia (Graduação em Direito) – Universidade Federal do Rio de Janeiro, Rio de Janeiro, 2021.

The following paper analyzes the case law of the Administrative Tax Appeals Board (“CARF”) regarding the tax residence of natural persons for ascertainment of the personal income tax. As such, it was necessary to study certain doctrinal concepts as well as the specific legislation about this theme. The double taxation agreements enacted by Brazil which have the Organization for Economic Cooperation and Development (“OCDE”) precepts as basis were also analyzed.

**Keywords:** Personal Income Tax. international conventions. Tax Residence. Double Taxation Agreements. OCDE’s Model Convention.

## LISTA DE QUADROS

<b>Quadro 01</b> - Acordos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal.....	26
---	----



## LISTA DE ABREVIATURAS E SIGLAS

<b>Art.</b>	Artigo
<b>CARF</b>	Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
<b>CF/88</b>	Constituição da República Federativa do Brasil de 1988
<b>CM-OCDE</b>	Convenção Modelo sobre renda e capital da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico
<b>COSIT</b>	Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal do Brasil
<b>CTN</b>	Código Tributário Nacional
<b>IR</b>	Imposto de Renda
<b>IRPF</b>	Imposto de Renda da Pessoa Física
<b>RFB</b>	Receita Federal do Brasil
<b>OCDE</b>	Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico

## SUMÁRIO

<b>INTRODUÇÃO.....</b>	<b>10</b>
<b>CAPÍTULO 1 – DA RESIDÊNCIA.....</b>	<b>12</b>
1.1 Residência sob o direito civil e sob o direito tributário brasileiros.....	12
1.2 Princípio da Residência, da Fonte e da Universalidade.....	18
1.3 Princípio da Nacionalidade.....	21
<b>CAPÍTULO 2 – CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO.....</b>	<b>22</b>
2.1 Histórico e breve resumo da CM OCDE.....	22
2.2 Convenções firmadas pelo Brasil.....	25
2.3 Artigo 4 da CM OCDE.....	29
2.4 Conflitos com a legislação interna.....	31
<b>CAPÍTULO 3 – ANÁLISE DAS DECISÕES E SOLUÇÕES PROFERIDAS PELAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS.....</b>	<b>39</b>
3.1 Manifestações da RFB.....	39
3.2 Jurisprudência do CARF.....	46
<b>CONCLUSÃO.....</b>	<b>57</b>
<b>REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS.....</b>	<b>59</b>

## INTRODUÇÃO

Os motivos que fazem com que inúmeros brasileiros transfiram a sua residência para o exterior são inúmeros, mas, dentre eles, podemos citar o avanço do processo de globalização, a crescente insegurança jurídica e o aumento da violência em território nacional, além de outros, diversos, fatores. Ocorre que a mudança para o exterior produz significativas alterações na relação jurídica existente entre o cidadão brasileiro e o seu Estado natal que acabam não recebendo a devida atenção.

No que diz respeito à relação jurídica-tributária, a transferência de residência para o exterior produz efeitos notáveis, uma vez que a renda do contribuinte somente poderá ser tributada no limite daquilo que for efetivamente produzido em território nacional, conforme será apontado ao longo da presente.

Em virtude da intensificação desse processo foram assinados incontáveis acordos internacionais com o objetivo de evitar a dupla tributação da renda. Notadamente, o Brasil costuma utilizar como base teórica a Convenção Modelo sobre a renda e o capital da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (CMOCDE).

É importante frisar que a adoção do modelo proposto pela OCDE tem sido uma prática recorrente tanto dos países desenvolvidos, quanto dos países em desenvolvimento, mesmo por aqueles que não sejam efetivamente membros da citada organização, como é o caso do Brasil.

Além disso, em matéria tributária, os acordos internacionais visam minimizar os efeitos negativos da dupla tributação de renda nas relações socioeconômicas entre os países, tendo em vista que dependendo dos critérios de conexão utilizados o mesmo fato pode ser tributável por diferentes jurisdições.

Conforme será visto nos capítulos a seguir, a legislação pátria condicionou a caracterização da residência fiscal à verificação de aspectos objetivos e subjetivos. Em síntese, os critérios objetivos dizem respeito à verificação do tempo de permanência em território nacional ou estrangeiro, enquanto os critérios subjetivos tratam do “animus” de permanência. Há, ainda, determinadas obrigações acessórias, como o preenchimento da Comunicação de

Saída e da Declaração de Saída Definitiva que deverão ser observados pelos residentes no Brasil que possuam a intenção de transferir a residência para o exterior.

Os critérios objetivos são de fácil verificação, não merecendo maior destaque. Todavia, o mesmo não acontece com os aspectos subjetivos, tendo em vista que o ordenamento brasileiro não dispôs sobre como deverá ocorrer a identificação do ânimo de residência ou permanência.

Diante disso, o objetivo primordial do presente trabalho será identificar quais os elementos utilizados pelas autoridades administrativas a fim de verificar o “animus” do contribuinte.

## CAPÍTULO 1 – DA RESIDÊNCIA

### 1.1 Residência sob o direito civil e sob o direito tributário brasileiros

No âmbito do Direito Civil brasileiro, o domicílio se caracteriza como a sede principal dos negócios e das ocupações habituais da pessoa física, como afirma Orlando Gomes<sup>1</sup>:

A noção jurídica de domicílio constrói-se sobre o fato de ter toda pessoa, como centro principal de sua atividade, determinado lugar.  
(...)  
O domicílio [é] o lugar onde [a pessoa] estabelece a sede principal de seus negócios (*constitutio rerum et fortunatum*), o ponto central das ocupações habituais.

Nos ensinamentos de Carlos Roberto Gonçalves<sup>2</sup>, é o lugar onde se reputa que a pessoa física possa ser encontrada para responder por suas obrigações e de onde irradia sua atividade jurídica:

A noção de domicílio é de grande importância no direito. Como as relações jurídicas se formam entre pessoas, é necessário que estas tenham um local, livremente escolhido ou determinado pela lei, onde possam ser encontradas para responder por suas obrigações.  
Todos os sujeitos de direito devem ter, pois, um lugar certo, no espaço, de onde irradiem sua atividade jurídica. Esse ponto de referência é o seu domicílio (do latim *domus*, casa ou morada).

Todas as pessoas físicas, necessariamente, devem ter um domicílio o qual, em regra, pode ser livremente eleito. Não ocorrendo, contudo, a eleição voluntária, a lei determinará o lugar em que se deve reputar a pessoa física domiciliada. Há, ainda, aqueles que possuem seu domicílio necessariamente fixado por lei, excetuando-se, portanto, da regra da liberdade individual para a fixação do domicílio, o incapaz, o servidor público, o militar, o marítimo e o preso.

Para que a pessoa física fixe voluntariamente seu domicílio civil em determinado lugar, basta que lá estabeleça sua residência com ânimo definitivo. Nesse sentido, eis o disposto no artigo 70 do Código de 2002, estabelecido pela Lei nº 10.406, de 10.01.2002: “Art. 70. O

---

<sup>1</sup> GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000. p. 178

<sup>2</sup> GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. Parte Geral. V. I. São Paulo: Saraiva, 2003. pp. 141-142

domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo”.

Assim, nos termos do artigo 70 do Código Civil de 2002, a caracterização do domicílio civil voluntário depende da conjugação de dois elementos: A residência e o ânimo definitivo.

Com efeito, Caio Mário da Silva Pereira<sup>3</sup>, define a residência como a morada habitual, estável e certa:

Que é, então, residência? É o lugar da morada normal, o local em que a pessoa estabelece uma habitação. Fazendo distinção que auxilia a compreender, Ruggiero institui uma gradação, morada, residência, domicílio. Aproveitando em parte seu raciocínio, vemos na residência a morada de quem chega e fica; não é pousada eventual de quem se abriga em um lugar para partir de novo. O que aluga uma casa em uma zona de praia, para passar o verão, tem ali a morada, mas não tem residência. Esta pressupõe estabilidade, que pode ser maior ou menor.

(...)

Assentado, então, o fato externo, residência, como a morada habitual a morada estável e certa, para convertê-la em domicílio será necessário introduzir-lhe o psíquico: intenção.

No que se refere ao ânimo definitivo, Silvio Rodrigues é categórico ao afirmar que será necessária a análise de circunstâncias externas capazes de revelar a real intenção do indivíduo em fixar-se em determinado lugar, fazendo deste o centro de suas atividades<sup>4</sup>

Portanto, entende-se que, para o Direito Civil, as noções de domicílio e residência se diferem em razão desta última possuir como requisito o ânimo definitivo.

Há determinadas obrigações, contudo, para as quais a pessoa física deve estabelecer um domicílio específico, como é o caso do domicílio fiscal. O artigo 127 do CTN dispõe sobre o domicílio fiscal, ou tributário, nos seguintes termos:

#### Domicílio Tributário

Art. 127. Na falta de eleição, pelo contribuinte ou responsável, de domicílio tributário, na forma da legislação aplicável, considera-se como tal:

I - quanto às pessoas naturais, a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade;

<sup>3</sup> PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Introdução ao Direito Civil. Teoria Geral de Direito Civil. V. I. 20ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. pp. 370-371

<sup>4</sup> RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. Parte Geral. V.1. 32ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002. p. 105

II - quanto às pessoas jurídicas de direito privado ou às firmas individuais, o lugar da sua sede, ou, em relação aos atos ou fatos que derem origem à obrigação, o de cada estabelecimento;

III - quanto às pessoas jurídicas de direito público, qualquer de suas repartições no território da entidade tributante.

§ 1º Quando não couber a aplicação das regras fixadas em qualquer dos incisos deste artigo, considerar-se-á como domicílio tributário do contribuinte ou responsável o lugar da situação dos bens ou da ocorrência dos atos ou fatos que deram origem à obrigação.

§ 2º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do tributo, aplicando-se então a regra do parágrafo anterior.

Pela leitura do dispositivo acima, nota-se que, assim como ocorre no direito civil, sob o direito tributário brasileiro a pessoa física pode, voluntariamente, eleger seu domicílio fiscal. O artigo 127, caput, do CTN, ao prever que a eleição do domicílio fiscal da pessoa física deva se dar “*na forma da legislação aplicável*”, autoriza a legislação aplicável a cada tributo determinar elementos adicionais para a caracterização do domicílio fiscal.

Para fins de imposto de renda da pessoa física, o artigo 171 do Decreto-Lei nº 5.844, de 23 de Setembro de 1943 dispõe que:

Art. 171. O domicílio fiscal da pessoa física é o lugar em que ela tiver uma habitação, em condições que permitam presumir a intenção de a manter.

§1º. No caso de exercício de profissão ou função particular ou pública, o domicílio fiscal é o lugar onde a profissão ou função estiver sendo desempenhada.

§2º. Quando se verificar pluralidade de residência no país, o domicílio fiscal será eleito perante a autoridade competente, considerando-se feita a eleição no caso da apresentação continuada das declarações de rendimentos num mesmo lugar.

§3º. A inobservância do disposto no parágrafo anterior motivará a fixação, *ex-officio*, do domicílio fiscal, no lugar de qualquer das residências.

O art. 26 do Regulamento do Imposto de Renda – RIR em vigência, estabelecido pelo Decreto nº 9.580, de 22 de Novembro de 2018, dispõe que, na ausência de eleição do domicílio fiscal, este será a sua residência habitual, conforme abaixo:

Art. 26. Considera-se como domicílio tributário da pessoa física aquele eleito por ela, nos termos da legislação aplicável (Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, art. 127).

§ 1º Na falta de eleição, considera-se como domicílio a sua residência habitual, ou, sendo esta incerta ou desconhecida, o centro habitual de sua atividade (Lei nº 5.172, de 1966 – Código Tributário Nacional, art. 127, **caput**, inciso I).

§ 2º Considera-se como residência habitual o lugar em que a pessoa física tiver uma habitação em condições que permitam presumir intenção de mantê-la (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 171).

§ 3º Na hipótese em que não couber a aplicação das regras estabelecidas no **caput** e no § 1º, será considerado como domicílio tributário o lugar da situação dos bens ou

da ocorrência dos atos ou dos fatos que deram origem à obrigação (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 127, § 1º).

§ 4º A autoridade administrativa pode recusar o domicílio eleito, quando impossibilite ou dificulte a arrecadação ou a fiscalização do imposto sobre a renda, hipótese em que será aplicado o disposto no § 3º (Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 127, § 2º).

§ 5º O disposto no § 4º aplica-se, inclusive, nas hipóteses em que a residência, a profissão e as atividades efetivas estiverem localizadas em local diferente daquele eleito como domicílio.

§ 6º Na hipótese de pluralidade de residência no País, desde que não seja aplicável a esta hipótese o disposto no § 1º ao §3º, caberá à autoridade competente fixá-la (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 171, § 2º e § 3º; e Lei nº 5.172, de 1966 - Código Tributário Nacional, art. 127, **caput**, inciso I).

Com base no exposto, percebe-se que, para fins tributários, não há, em princípio, distinção entre os conceitos de domicílio ou residência fiscal. Tal prática, apesar de haver exceções, ocorre não só no ordenamento jurídico pátrio, mas em muitos outros, conforme ensina Schoueri<sup>5</sup>.

Superada essa análise inicial sobre os conceitos de residência e domicílio, em âmbito nacional, a condição de residente ou não no país para fins fiscais deve ser feita com base no disposto na Instrução Normativa SRF nº 208, de 27 de setembro de 2002<sup>6</sup>, ato normativo

<sup>5</sup> Muitas legislações não parecem distinguir, para efeitos tributários, "residência" e "domicílio"; na doutrina jurídica internacional, o termo "residência" é empregado para se referir a qualquer dessas situações". Entretanto, deve-se levar em conta que alguns ordenamentos jurídicos distinguem as noções de residência e domicílio, estabelecendo regimes jurídicos diversos a cada um deles". (SCHOUERI, Luís Eduardo. *Residência fiscal da pessoa física*. Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 28, 2012, p 152)

<sup>6</sup> 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; (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1383, de 07 de agosto de 2013)

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. (Redação dada pelo(a) Instrução Normativa RFB nº 1008, de 09 de fevereiro de 2010)

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.

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;



mediante o qual a Receita Federal do Brasil (RFB) listou detalhadamente as hipóteses de verificação da residência fiscal.

Com base nos critérios da IN SRF nº 208/2002, consideram-se residentes fiscais em território nacional a pessoa física brasileira que: (i) Resida no Brasil em caráter permanente; (ii) se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior; (iii) adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, sendo a residência caracterizada na data da chegada; e (iv) 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, somente durante os primeiros 12 meses consecutivos de ausência

Por outro lado, a pessoa física brasileira será considerada não residente para fins fiscais quando: (i) não resida no Brasil em caráter permanente e não se enquadre nas hipóteses de caracterização de residência fiscal no Brasil; (ii) se retire em caráter permanente do território nacional com a apresentação da Comunicação de Saída Definitiva, sendo caracterizada a não residência na data de saída; (iii) se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem a apresentação da Comunicação de Saída Definitiva, após os primeiros 12 meses consecutivos de ausência; e (iv) na condição de não-residente, ingresse no Brasil para prestar serviços como funcionária de órgão de governo estrangeiro situado no País, desde que não haja ânimo definitivo de permanência.

Em relação ao estrangeiro, será considerado residente aquele que: (i) ingresse no Brasil com visto permanente, sendo a residência caracterizada na data da chegada; (ii) ingresse no

---

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.

Brasil com visto temporário para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos, sendo a residência caracterizada na data da chegada; (iii) ingresse no Brasil com visto temporário no caso de permanência por 184 dias, consecutivos ou não, dentro de um período de até 12 meses, sendo a residência caracterizada nesta data.; e (iv) se ainda não caracterizada a residência, ingresse no Brasil com visto temporário, mas obtenha visto permanente ou de vínculo empregatício.

Por último, não será considerado residente fiscal no Brasil o estrangeiro que: (i) ingresse no Brasil com visto temporário e permaneça até 183 dias, consecutivos ou não, em um período de até 12 meses; e (ii) ingresse no Brasil com visto temporário 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 12 meses.

Analisando-se as disposições dos artigos 2º e 3º da IN SRF 208/2002 sobre a distinção entre pessoas físicas residentes e não-residentes no Brasil, verifica-se que a caracterização da residência para fins de identificação do tipo de tributação pelo IR aplicável apura-se ora com base em critérios objetivos (tempo de permanência da pessoa física no País ou fora dele, tipo de visto de que a pessoa física é titular, trabalho com vínculo empregatício etc.), ora com base em critérios eminentemente subjetivos (residência no País em caráter permanente, retorno do brasileiro não-residente ao País com ânimo definitivo etc.).

Conforme a doutrina de Alberto Xavier<sup>7</sup>, o direito tributário brasileiro acolheu a noção de residência que se situa justamente a meio caminho entre a noção meramente objetiva (que se contenta com a simples permanência da pessoa física) e a noção subjetiva (que reclama a intenção de a pessoa física se tornar residente em certo País):

As noções subjetivistas de residência não se limitam a exigir a permanência física num dado local (*corpus*); vão mais além, reclamando a intenção de o sujeito se tornar residente de um certo país (*animus*). A aquisição da residência resulta, pois, da conjugação do *corpus* e do *animus*, da *union of act and intent*. Esta conjugação é objeto de uma apreciação (*teste de residência*) por parte das autoridades fiscais, que se socorrem de diversos critérios e presunções, cumulativas ou alternativas, que as habilitem a decidir. (...) Ao invés, as noções objetivistas contentam-se com a presença física de uma dada pessoa num certo território, fixando a duração necessária para que a estadia se converta em residência.  
(...)

---

<sup>7</sup> XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

A lei brasileira não contém uma definição expressa do conceito de residência, no que concerne às pessoas físicas, resultando esse conceito da interpretação conjugada dos arts. 16 e seguintes do RIR com o art. 682 do mesmo diploma. De harmonia com os referidos preceitos, o direito brasileiro acolheu uma noção de residência que se situa a meio caminho entre a noção meramente objetiva, que se contenta com o simples *corpus*, e a noção subjetiva, que exige a presença cumulativa dos dois requisitos, o *corpus* e o *animus*.

A caracterização da condição de residência fiscal, ou não, é relevante, pois sob o direito tributário brasileiro, a residência da pessoa física é o elemento que permite identificar se essa ficará sujeita à tributação pelo IR sobre seus rendimentos mundiais (pessoa física residente), ou, então, à tributação pelo IR exclusivamente quanto aos seus rendimentos de fontes situadas no Brasil (pessoa física não-residente).

Sobre o tema, assim entendeu Alberto Xavier<sup>8</sup>:

A distinção entre pessoas residentes e não residentes no território nacional é de importância decisiva para definir a extensão das respectivas obrigações tributárias. Com efeito, enquanto os *não-residentes*, sejam pessoas físicas ou jurídicas, estão apenas sujeitos a imposto quanto aos rendimentos provenientes de fontes situadas no Brasil, estando assim sujeitos ao regime da ‘tributabilidade limitada’ (*beschränkte Steuerpflicht*), os residentes são tributáveis em função do seu rendimento mundial, quer se trate de pessoas físicas ou jurídicas – regime da ‘tributabilidade ilimitada’ (*unbeschränkte Steuerpflicht*).

Depreende-se, portanto, que a tributação em bases mundiais ocorrerá de acordo com o critério estabelecido pela legislação, conforme será visto logo adiante.

## 1.2 Princípio da Residência, da Fonte e da Universalidade

Antes de analisarmos os princípios da fonte e da residência, os quais, via de regra, são os critérios utilizados para tributação da renda, necessário abordar o conceito de soberania, que justifica a sujeição do contribuinte a determinado ordenamento jurídico.

Em apertada síntese, a soberania nada mais é do que a demarcação e limitação do poder estatal. A soberania fiscal, ou tributária, por seu turno, são os limites impostos ao poder de tributar de determinada nação. Como é sabido, no âmbito brasileiro, existe uma série de

---

<sup>8</sup> Idem.

princípios norteadores e limitadores ao exercício da pretensão estatal, que devem necessariamente ser observados por seus agentes.

No direito tributário internacional, a pretensão estatal encontra limites no princípio da residência e no princípio da fonte, debate que vem perdendo forças nos últimos anos, com a adoção da Convenção Modelo da OCDE, que será oportunamente analisada em capítulo próprio.

De acordo com a doutrina de Schoueri<sup>9</sup>, a discussão sobre o princípio da fonte e o princípio da residência ocorre em virtude da necessidade de existência de um elemento de conexão entre o fato e a pretensão estatal de exercer o seu poder de tributar, senão vejamos:

A vinculação dos princípios da fonte e residência à capacidade contributiva, ao mesmo tempo em que legitima ambos em face do Direito Internacional, impõe que se antecipe a afirmação de que fonte e residência não têm um sentido arbitrário; são, antes, critérios para aferir aquela capacidade contributiva. Ou seja: não se busca a residência ou fonte, por si mesmas; o que se procura é um elemento que indique suficiente conexão com o Estado (pertinência econômica), sendo a residência ou fonte, pois índices daquela pertinência.

Ainda segundo Schoueri<sup>10</sup>, o princípio da residência “firma-se no elemento de conexão subjetivo: é na pessoa do contribuinte (sua residência) que se identifica o vínculo do fato tributável com o sistema tributário do Estado”. Com efeito, o local de ocorrência do fato jurídico que enseja a relação tributária deixa de ser relevante. Por outro lado, o princípio da fonte baseia-se em um critério objetivo, isto é, o Estado possui como limitação ao seu poder de tributar a extensão de seu território.

Em uma leitura preliminar, tais conceitos podem parecer excludentes entre si, mas não é o que ocorre. Tomemos como base, o art. 741 do Decreto nº 9.580, de 22 de novembro de 2018:

Art. 741. Ficam sujeitos à incidência do imposto sobre a renda na fonte, observado o disposto neste Capítulo, a renda e os proventos de qualquer natureza provenientes de fontes situadas no País, quando percebidos:  
I - pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no exterior (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea “a”);  
II - pelos residentes no País que estiverem ausentes no exterior por período superior a doze meses, exceto aqueles mencionados no art. 15 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea “b”);

<sup>9</sup> SCHOUERI, L.E. Regras de Residência Fiscal da Pessoa Física no Direito Comparado e no Direito Brasileiro. *Revista Tributária das Américas*, v. 5, 2012.

<sup>10</sup> Idem.

III - pela pessoa física proveniente do exterior, com visto temporário, nos termos do parágrafo único do art. 17 (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 97, caput, alínea “c”; e Lei nº 9.718, de 1998, art. 12, caput, inciso I); e

IV - pela pessoa física residente no País que passar à condição de não residente, a partir da data de caracterização da nova condição (Lei nº 3.470, de 1958, art. 17, § 3º). Parágrafo único. O imposto sobre a renda incidirá no momento do pagamento, do crédito, da entrega, do emprego ou da remessa dos rendimentos, o que ocorrer primeiro (Decreto-Lei nº 5.844, de 1943, art. 100, caput).

Pela leitura do dispositivo acima, depreende-se que o legislador aplicou o princípio da fonte aos rendimentos produzidos em território nacional por residentes no exterior, mediante recolhimento do imposto de renda retido na fonte. No tocante à pessoa natural residente no Brasil, o art. 153, inciso III, parágrafo 2º estabelece que o imposto de renda e proventos de qualquer natureza será regido pelos “*critérios da generalidade, da universalidade e da progressividade, na forma da lei*”

A tributação em bases universais, ou mundiais, portanto, só será aplicada àqueles que sejam residentes no Brasil, ante a aplicação do princípio da residência. Em relação às pessoas físicas, o princípio da universalidade encontra-se presente no ordenamento pátrio desde o ano de 1939, com a promulgação do Decreto-lei nº 1.168, de 22 de março de 1939, *in verbis*:

Art. 17. Os rendimentos a considerar para a aplicação do imposto complementar progressivo são os pertencentes às pessoas residentes ou domiciliadas no país, qualquer que seja a origem dos rendimentos e a situação das fontes de que promanam.

§ 1. Para o efeito deste artigo reputar-se-á residente o estrangeiro que estiver por mais de 12 meses no território nacional.

§ 2. O imposto cedular recairá sobre os rendimentos produzidos no país e o correspondente a residentes no exterior cobrar-se-á sem se ter em consideração a natureza ou categoria dos rendimentos.

O mesmo não ocorria com as pessoas jurídicas, que somente vieram a ser tributadas em bases universais com o advento da Lei nº 9.249, de 26 de dezembro de 1995.

Dessa forma, no direito tributário brasileiro, a residência da pessoa física é o elemento que permite identificar se essa ficará sujeita à tributação pelo imposto de renda sobre a totalidade de seus rendimentos mundiais (pessoa física residente), ou, então, à tributação pelo imposto de renda somente por aquilo que for produzido por fontes situadas no Brasil (pessoa física não-residente).

### **1.3 Princípio da Nacionalidade**

Na seção anterior, verificou-se que o Brasil adota tanto o critério da fonte quanto o critério da residência. Todavia, deve-se mencionar ainda o critério da nacionalidade, utilizado pelos Estados Unidos da América.

De acordo com o princípio da nacionalidade, os cidadãos norte-americanos, independentemente do local de sua residência, serão tributados sobre a totalidade de seus rendimentos, mesmo que produzidos em outros países.

Segundo leciona Schoueri<sup>11</sup>, o caso americano merece destaque pois, diferentemente do que ocorre no Brasil e na maioria dos países, não há vinculação necessária entre o critério da residência e o princípio da universalidade:

*A contrario sensu*, pode-se cogitar também hipótese em que o princípio da universalidade não vem necessariamente acompanhado da residência como elemento de conexão. É notório, neste sentido, o caso dos Estados Unidos, onde se adota critério da nacionalidade associado a *world-wide income basis*, i.e., tributam-se os rendimentos mundiais dos nacionais norte-americanos independentemente de onde estes efetivamente residam. Tal prática foi referendada pela Suprema Corte em *Cook vs. Tait*, onde se levou em consideração, para justificar a regra, os supostos benefícios que os Estados Unidos fornecem aos seus nacionais no exterior.

A Suprema Corte Norte-Americana, no emblemático caso *Cook v Tait*, entendeu que a aplicação do referido critério justificava-se pelos benefícios usufruídos pelos cidadãos americanos, mesmo que residentes em outros países. No caso em questão, foi analisada uma cobrança de imposto de renda sobre pessoa natural que, apesar de possuir nacionalidade americana, residia no México.

Importante mencionar que a opção pelo critério da nacionalidade encontra pouco respaldo no direito tributário internacional, principalmente em decorrência da aplicação da CM OCDE, o que será analisado no próximo capítulo.

---

<sup>11</sup> Idem.

## CAPÍTULO 2 – CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

### 2.1 Histórico e breve resumo da CM OCDE

Inicialmente, é importante salientarmos que o artigo 38 do Estatuto da Corte Internacional de Justiça enumera as fontes jurídicas no âmbito do Direito Internacional capazes de criar direitos e obrigações, quais sejam: (i) convenções e tratados internacionais; (ii) o costume internacional; (iii) os princípios gerais de direito; (iv) a jurisprudência e a doutrina, conforme abaixo:

#### Artigo 38

1. A Corte, cuja função é decidir de acordo com o direito internacional as controvérsias que lhe forem submetidas, aplicará:
  - a. as convenções internacionais, quer gerais, quer especiais, que estabeleçam regras expressamente reconhecidas pelos Estados litigantes;
  - b. o costume internacional, como prova de uma prática geral aceita como sendo o direito;
  - c. os princípios gerais de direito, reconhecidos pelas nações civilizadas;
  - d. sob ressalva da disposição do Artigo 59, as decisões judiciais e a doutrina dos juristas mais qualificados das diferentes nações, como meio auxiliar para a determinação das regras de direito.
2. A presente disposição não prejudicará a faculdade da Corte de decidir uma questão *ex aequo et bono*, se as partes com isto concordarem. (tradução livre)<sup>12</sup>

As convenções internacionais, o costume internacional e os princípios são os únicos capazes de criar direitos e obrigações jurídicas na esfera internacional. A doutrina<sup>13</sup> defende que as convenções e os costumes internacionais são fontes de natureza formal do Direito Internacional Público, enquanto os princípios gerais, devidamente reconhecidos pelas nações civilizadas, seriam fontes materiais. Não há, em princípio, qualquer relação hierárquica entre as fontes acima elencadas.

---

<sup>12</sup> “Article 38

1. The Court, whose function is to decide in accordance with international law such disputes as are submitted to it, shall apply

- a. international conventions, whether general or particular, establishing rules expressly recognized by the contesting states ;
- b. international custom, as evidence of a general practice accepted as law;
- c. the general principles of law recognized by civilized nations ;
- d. subject to the provisions of Article 59, judicial decisions and the teachings of the most highly qualified publicists of the various nations, as subsidiary means for the determination of rules of law.

2. This provision shall not prejudice the power of the Court to decide a case *ex aequo et bono*, if the parties agree thereto.” (US. *Statute Of The International Court Of Justice*. San Francisco, United States. 26 June 1945. Disponível em: [https://legal.un.org/avl/pdf/ha/sicj/icj\\_statute\\_e.pdf](https://legal.un.org/avl/pdf/ha/sicj/icj_statute_e.pdf)). Acesso em: 05 set. 2021.

<sup>13</sup> SCHOUERI, L. E.; PEREIRA, R. C. L. Tributação Internacional e o Direito Interno. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). *Tributação Internacional e o Direito Interno*. 1ed. Porto Alegre: LexMagister, 2018, v., p. 499-541.

No âmbito do Direito Tributário Internacional, as convenções internacionais ocupam um lugar de destaque, visto que seus enunciados almejam orientar e harmonizar as relações jurídicas entre os Estados e seus contribuintes. Nesse sentido, as convenções internacionais em matéria de dupla tributação se baseiam, principalmente, na Convenção Modelo sobre renda e capital da Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (CM OCDE<sup>14</sup>), cujos enunciados serão fundamentais para o desenvolvimento do presente, visto que, em sua maioria, as convenções firmadas pelo Brasil, adotam a proposta da CM OCDE. Antes de abordarmos a convenção propriamente dita a partir do arcabouço exposto no capítulo anterior, parece importante traçar um pequeno histórico sobre o surgimento da mesma e o contexto no qual ela se encontrava à época de sua elaboração.

A Organização Europeia de Cooperação Econômica (OECE) foi criada no ano de 1948 dentro do contexto de grave crise econômica vivenciada no pós- Segunda Guerra, visando fomentar o desenvolvimento econômico regional por meio da remoção de obstáculos ao comércio entre os diversos países do cenário europeu. Dentro dessa sistemática, é razoável compreender o motivo pelo qual as questões fiscais foram alvo de intensos debates.

Em 1961, a OECE foi substituída pela Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico (OCDE). Dois anos depois dessa mudança, em 1963, o primeiro projeto da convenção pelo Comitê Fiscal, que posteriormente passou a se chamar Comitê de Assuntos Fiscais, foi apresentado. A primeira revisão do projeto originalmente apresentado surgiu quase uma década depois, em 1977. Tendo em vista que naquele o momento o cenário político e econômico passou por inúmeras transformações ao longo da segunda metade do século XX e do início do século XXI, o texto da convenção passou por inúmeras transformações diante da necessidade de se manter atualizado. Hoje, a última versão, publicada em 18/12/2017, encontra-se pendente de análise.

Esse documento possui trinta e dois artigos, divididos em sete capítulos. Como indicamos acima, o conceito de “residente” é fundamental para o desenvolvimento do presente e por tal razão o artigo 4º será abordado em momento oportuno tendo em vista que é ele que define o

---

<sup>14</sup> OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Published on December 18, 2017. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>. Acesso em 05 set. 2021.



conceito de “residente”. Não obstante, faz-se necessária uma breve apresentação dos demais artigos e capítulos que compõem a CM OCDE. O capítulo I aborda o escopo da convenção, abrangendo os sujeitos que encontram-se sujeitos às orientações (Artigo 1) e os impostos que são abordados, notadamente os que incidem sobre a renda e o capital (Artigo 2).

O capítulo II, por seu turno, é composto pelos Artigos 3, 4 e 5, os quais conceituam, respectivamente, inúmeras expressões mencionadas em outros dispositivos, como o conceito de residente e o de estabelecimento permanente. O termo “*resident of a Contracting State*” aparece em pelo menos outros cinco dispositivos; enquanto a noção de estabelecimento permanente é primordial para compreensão do Artigo 7, que versa sobre os lucros das empresas.

Já o capítulo III possui como objetivo primordial a eliminação da dupla tributação ao estabelecer as regras que deverão ser aplicadas a itens específicos de rendimentos, como: Rendimentos oriundos de bens imóveis (Artigo 7); lucro das companhias (Artigo 8); lucros obtidos em decorrência do exercício de atividades de transporte internacional por meio de navios e/ou aviões; resultado de companhias que participam direta ou indiretamente de outras companhias (Artigo 9); dividendos (Artigo 10); juros (Artigo 11); royalties (Artigo 12); ganho de capital (Artigo 13); salário de empregados (Artigo 15); honorários de diretores (Artigo 16); rendimentos de artistas e atletas (Artigo 17); pensões (Artigo 18); exercício de cargos públicos (Artigo 19); rendimentos de estudantes (Artigo 20); e, por fim, demais rendimentos que não se enquadrem nas hipóteses antecedentes (Artigo 21).

O Capítulo IV, composto unicamente pelo Artigo 22, faz referência aos itens de capital. Em seguida, no Capítulo V, encontram-se os métodos de eliminação da dupla tributação uma vez que nos capítulos precedentes já foram apresentadas algumas das hipóteses nas quais ambos os Estados Contratantes possuiriam jurisdição para tributar. O Artigo 23A prevê o método da isenção; e o Artigo 23B trata do método do crédito. Utilizemos, a título exemplificativo, o caso de uma empresa de um Estado que atue por meio de um estabelecimento permanente em outro Estado, o primeiro Estado mencionado deverá isentar os lucros que decorram das atividades exercidas no segundo Estado ou conceder um crédito pelo imposto cobrado por esse outro Estado.

No Capítulo VI encontram-se os dispositivos relativos ao princípio da não-discriminação (Artigo 24); solução de controvérsias (Artigo 25); troca de informações (Artigo 26); apoio

mútuo na execução de crédito tributário (Artigo 27); garantias e direitos gozados por representantes diplomáticos (Artigo 28); possibilidade de dispor sobre a abrangência do tratado (Artigo 29); e, por último, sobre o alcance territorial do tratado (Artigo 30).

Finalmente, a CM OCDE dispõe sobre a entrada em vigor do tratado (Artigo 31) e sobre a cessação de efeitos do mesmo, caso assim deseje um ou ambos os Estados (Artigo 32).

Cada um dos artigos supramencionados possui comentários detalhados, que foram redigidos e aprovados por especialistas nomeados pelos países membros para compor a Convenção de Assuntos Fiscais da OCDE. Importante mencionar que tais comentários não devem ser anexados aos tratados internacionais, visto que, diferentemente da CM OCDE, não possuem natureza vinculante.

Todavia, esses comentários podem ser valiosos aliados na aplicação e interpretação dos dispositivos dos tratados; particularmente, na resolução de eventuais conflitos que venham a surgir entre dois ou mais Estados Contratantes. A própria OCDE, por meio de sua Comissão de Assuntos Fiscais, reconhece que os comentários têm sido cada vez mais utilizados nas decisões dos tribunais dos países membros, influenciando diretamente o voto dos julgadores<sup>15</sup>.

## **2.2 Convenções firmadas pelo Brasil e procedimento para aprovação.**

Como se sabe, o Brasil não integra o rol de países-membros da OCDE. No entanto, o Brasil participa como observador em alguns comitês e de forma mais ativa em outros, tecendo críticas e comentários. Inclusive, já foi formalmente manifestado o interesse do país em tornar-se membro efetivo da organização, que atualmente conta com 37 países-membros.

---

<sup>15</sup> “Bilateral tax treaties are receiving more and more judicial attention as well. The courts are increasingly using the Commentaries in reaching their decisions. Information collected by the Committee on Fiscal Affairs shows that the Commentaries have been cited in the published decisions of the courts of the great majority of member countries. In many decisions, the Commentaries have been extensively quoted and analysed, and have frequently played a key role in the judge’s deliberations. The Committee expects this trend to continue as the worldwide network of tax treaties continues to grow and as the Commentaries gain even more widespread acceptance as an important interpretative reference.” (OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Published on December 18, 2017. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>). Acesso em: 05 set. 2021.

Nesse diapasão, em 18 de julho de 2019, foi promulgado o Decreto nº 9.920, que instituiu o Conselho para a Preparação e o Acompanhamento do Processo de Acesso da República Federativa do Brasil à Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE.

Além disso, as convenções internacionais assinadas pelo país costumam seguir os padrões estipulados pela CM OCDE. Atualmente, o Brasil possui em vigor cerca de trinta e cinco Acordos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal<sup>16</sup>. São eles:

**Quadro 01 - Acordos para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal**

<b>PAÍS</b>	<b>PROMULGADO</b>
<b>África do Sul</b>	Decreto nº 5.922/2006; alterado pelo Decreto nº 9.559/2018
<b>Argentina</b>	Decreto nº 87.976/1982; alterado pelo Decreto nº 9.482/2018
<b>Áustria</b>	Decreto nº 78.107/1976
<b>Bélgica</b>	Decreto nº 72.542/1973, alterado pelo Decreto nº 6.332/2007
<b>Canadá</b>	Decreto nº 92.318/1986
<b>Chile</b>	Decreto nº 4.852/2003
<b>China</b>	Decreto nº 762/1993
<b>Coreia do Sul</b>	Decreto nº 354/1991, alterado pelo Decreto nº 9.572/2018
<b>Dinamarca</b>	Decreto nº 75.106/1974, alterado pelo Decreto nº 9.851/2019
<b>Emirados Árabes Unidos</b>	Decreto nº 10.705/2021
<b>Equador</b>	Decreto nº 95.717/1988
<b>Eslováquia e República Tcheca</b>	Decreto nº 43/1991
<b>Espanha</b>	Decreto nº 76.975/1976
<b>Filipinas</b>	Decreto nº 241/1991
<b>Finlândia</b>	Decreto nº 2.465/1998

<sup>16</sup> O Decreto nº 5.654/2005 revogou o Decreto nº 76.988/1976, que promulgou o Acordo para Evitar a Dupla Tributação em Matéria de Impostos sobre a Renda e o Capital firmado entre a República Federativa do Brasil e a República Federal da Alemanha.

<b>França</b>	Decreto nº 70.506/1972
<b>Hungria</b>	Decreto nº 53/1991
<b>Índia</b>	Decreto nº 510/1992, alterado pelo Decreto nº 9.219/2017
<b>Israel</b>	Decreto nº 5.576/2005
<b>Itália</b>	Decreto nº 85.985/1981
<b>Japão</b>	Decreto nº 61.899/1967, alterado pelo Decreto nº 81.194/1978
<b>Luxemburgo</b>	Decreto nº 85.051/1980
<b>México</b>	Decreto nº 6.000/2006
<b>Noruega</b>	Decreto nº 86.710/1981, alterado pelo Decreto nº 9.966/2019
<b>Países Baixos</b>	Decreto nº 355/1991
<b>Peru</b>	Decreto nº 7.020/2009
<b>Portugal</b>	Decreto nº 4.012/2001
<b>Rússia</b>	Decreto nº 9.115/2017
<b>Suécia</b>	Decreto nº 77.053/1976
<b>Suíça</b>	Decreto nº 10.714/2021
<b>Trinidad e Tobago</b>	Decreto nº 8.335/2014
<b>Turquia</b>	Decreto nº 8.140/2013
<b>Ucrânia</b>	Decreto nº 5.799/2006
<b>Venezuela</b>	Decreto nº 8.336/2014

**Fonte:** Autor

Em relação ao procedimento de celebração dos tratados acima expostos, Alberto Xavier<sup>17</sup> reconhece a existência de três etapas complementares: (i) A fase preparatória ou das negociações, (ii) a fase constitutiva ou da celebração e (iii) a fase integrativa de eficácia ou da promulgação.

A fase preparatória ou das negociações é aquela que ocorre a partir da atuação de agentes do Poder Executivo, os quais ficarão encarregados da elaboração de um projeto. A Constituição Federal dispõe que compete privativamente ao Presidente da República “*manter relações com*

<sup>17</sup> XAVIER, Alberto. *Op. Cit.*, 2015. p. 83.

*Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos” além de “celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional”*, na forma do art. 84, incisos VI e VIII da CFRB/88.

Apesar de tais previsões, não é possível que o Presidente da República atue e participe pessoalmente dos encontros e negociações que permeiam a elaboração do citado projeto, o qual, via de regra, caberá a um representante, que ficará encarregado de todas as etapas necessárias para elaboração do texto antes de sua remessa para sanção presidencial.

Destaca-se que a assinatura não é suficiente para criar nenhum tipo de vínculo, demonstrando apenas *“a mera intenção do Governo de Prosseguir no procedimento de celebração do tratado, notadamente de o submeter a referendo e a ratificação”*<sup>18</sup>.

A próxima etapa é aquela prevista na parte final do inciso VIII, art. 84 da CFRB/88, isto é, o *“referendo do Congresso Nacional”*, que é composto pela apreciação da Câmara dos Deputados e pelo Senado Federal. O Regimento Interno da Câmara dos Deputados prevê que o projeto deverá ser analisado pela Comissão de Finanças e Tributação, pela Comissão de Relações Exteriores e pela Comissão de Constituição e Justiça e de Cidadania, na forma dos artigos. 32, incisos IX e XV, alínea “c” e 53, inciso III.

Conforme disposto no art. 47, da CFRB/88, as deliberações de cada Casa e de suas Comissões serão tomadas por maioria de votos, devendo estar presente a maioria absoluta de seus membros. Sendo assim, aprovado o projeto, por maioria de votos, ele seguirá ao Senado Federal.

O Regimento Interno do Senado Federal (RISF), aprovado pela Resolução nº 93/1970, dispõe sobre a tramitação dos projetos de decreto legislativo referente a atos internacionais, conforme abaixo:

Art. 376. O projeto de decreto legislativo referente a atos internacionais terá a seguinte tramitação:  
I - só terá iniciado o seu curso se estiver acompanhado de cópia autenticada do texto, em português, do ato internacional respectivo, bem como da mensagem de encaminhamento e da exposição de motivos;

---

<sup>18</sup> Idem.

II - lido no Período do Expediente, será o projeto publicado e distribuído em avulso eletrônico, acompanhado dos textos referidos no inciso I e despachado à Comissão de Relações Exteriores e Defesa Nacional;

III - perante a Comissão, nos cinco dias úteis subsequentes à publicação de avulso eletrônico, poderão ser oferecidas emendas; a Comissão terá, para opinar sobre o projeto, e emendas, o prazo de quinze dias úteis, prorrogável por igual período;

IV - publicados o parecer e as emendas e o avulso eletrônico, decorrido o interstício regimental, a matéria será incluída em Ordem do Dia;

V - não sendo emitido o parecer, conforme estabelece o inciso III, aplicar-se-á o disposto no art. 172, II, c.

Caso o projeto sofra qualquer alteração no Senado Federal, o projeto deverá retornar à Câmara dos Deputados. Uma vez aprovado por ambas as Casas, o projeto, agora um Decreto Legislativo, é devolvido ao Presidente da República para promulgação, ato no qual será confirmada a eficácia do tratado.

De acordo com a doutrina de Alberto Xavier<sup>19</sup>

“A promulgação, por decreto do Presidente da República, é o ato jurídico de natureza meramente interna, pelo qual o Governo torna pública a existência de um tratado por ele celebrado e constata o preenchimento das formalidades exigidas para a sua conclusão. A promulgação está sujeita a publicação no Diário Oficial, produzindo efeitos ex tunc com relação às datas previstas no tratado para a vigência deste (Parecer Normativo CST nº 3/1979)”.

Por último, caberá ao órgão competente notificar às outras partes envolvidas, a fim de fixar o momento de entrada em vigor do tratado na ordem jurídica internacional, uma vez que é consumido o consensus<sup>20</sup>

### 2.3 O Artigo 4 da CM OCDE

Pela leitura do Artigo 4<sup>o21</sup> da CM OCDE, considera-se residente qualquer pessoa que, de acordo com a legislação do Estado, encontre-se sujeita à tributação em virtude de seu domicílio, residência, local de direção ou outro critério de natureza similar. Na sequência, é feita uma ressalva aos contribuintes que esteja sujeita à tributação nesse Estado apenas em virtude de

<sup>19</sup> Ibidem. p. 84 e 85.

<sup>20</sup> Idem.

<sup>21</sup> For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognised pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein

rendimentos produzidos em seu território (princípio da fonte). Fica evidente, portanto, que a CM OCDE delega a competência da caracterização da residência fiscal aos Estados Contratantes, que definirão os critérios em suas legislações internas.

Nos comentários ao dispositivo, a OCDE reconhece que existe uma tendência mundial em tributar-se a renda dos residentes em bases mundiais, em razão da aplicação do princípio da residência; e, no que diz respeito aos não residentes, tributar-se apenas os rendimentos produzidos em seu território<sup>22</sup>. Com efeito, tendo em vista o exercício da soberania de cada Estado, é possível que diferentes legislações enquadrem o mesmo sujeito como residente para fins fiscais.

Um exemplo clássico é quando uma pessoa natural auferir renda fora do território do país de sua residência, uma vez que ela será tributada pelo estado em que reside, tendo em vista que o local de fonte não é levado em consideração; mas também pelo Estado em que o bem foi produzido, mediante a tributação na fonte. Com efeito, o mesmo fato jurídico será tributado duas vezes, tendo em vista o conflito do princípio da residência com o princípio da fonte, ocasionando o fenômeno da dupla tributação.

Também existe o risco de ocorrer de ambos os Estados Contratantes almejarem a tributação do sujeito em bases mundiais, tendo em vista que, como cada estado definirá os seus critérios, pode ocorrer eventuais divergências entre as legislações internas. Nesse sentido, o parágrafo 2º do artigo 4 define os critérios de desempate (*tie-breaker rules*).

Os critérios são: (i) verificação do local de habitação permanente e do centro de interesses vitais (Artigo 4, § 2º, letra a); (ii) permanência habitual (Artigo 4, § 2º, letra b); (iii) país de nacionalidade (Artigo 4, § 2º, letra c); e, por último, caso não seja possível identificar nenhum dos critérios precedentes, caberá aos Estados Contratantes firmarem um acordo sobre a solução da disputa.

---

<sup>22</sup> “Generally the domestic laws of the various States impose a comprehensive liability to tax — “full tax liability” — based on the taxpayers’ personal attachment to the State concerned (the “State of residence”). This liability to tax is not imposed only on persons who are “domiciled” in a State in the sense in which “domicile” is usually taken in the legislations (private law). The cases of full liability to tax are extended to comprise also, for instance, persons who stay continually, or maybe only for a certain period, in the territory of the State. Some legislations impose full liability to tax on individuals who perform services on board ships which have their home harbour in the State.”

O primeiro critério de desempate, isto é, o local de habitação permanente resultará de uma análise subjetiva do ânimo de permanência do sujeito naquele local, tendo em vista que o mesmo sujeito pode possuir residências em diferentes localidades. Na sequência, verificar-se-á onde é mantido o centro de interesses vitais do contribuinte, que diz respeito ao lugar em que ele possui relações pessoais e econômicas mais relevantes. Caberá às autoridades competentes verificar o local de exercício da atividade profissional, residência do núcleo familiar e de amigos, dentre outros critérios.

Diferentemente destes critérios, o local de residência habitual parte uma conotação mais objetiva, tendo em vista que caberá às autoridades fiscais a verificação do local em que o contribuinte permanece a maior parte de seu tempo, tendo em vista que os critérios subjetivos do ânimo de permanência não foram suficientes para solucionar a questão. Por último, aplicar-se-á o critério da nacionalidade.

Caso a pessoa seja considerada nacional em ambos os Estados ou de nenhum deles, de acordo com a legislação interna de cada um, as autoridades deverão observar o artigo 25 da CM OCDE dispõe sobre o procedimento de acordo mútuo.

#### **2.4 Conflitos com a legislação interna.**

Apesar de termos dissertado amplamente sobre a legislação pátria anteriormente, compreendemos ser imprescindível dissertar brevemente sobre a posição hierárquica que os tratados internacionais ocuparão no ordenamento jurídico brasileiro, isto é, como será a convivência de tais normas. Do ponto de vista doutrinário, devemos destacar a existência de duas teorias, a monista e a dualista. Essas teorias são definidas por Alberto Xavier nos seguintes termos:

Para a tese dualista, a diversidade absoluta quanto às fontes, entre direito internacional e direito interno, impedia que a norma internacional vigorasse na ordem interna, antes de ser transformada em lei interna. Para a construção monista, o direito constitui uma unidade de que a ordem interna, como a ordem internacional, constituem meras manifestações.

De acordo com a teoria dualista, o debate sobre a posição hierárquica dos tratados internacionais frente ao ordenamento jurídico pátrio não é necessário uma vez que não existe



uma correlação entre a ordem jurídica internacional e a nacional. Nesse particular, ensina Schoeuri<sup>23</sup> que “*a ordem jurídica nacional e a ordem jurídica internacional seriam independentes, quer quanto a sua origem, quer quanto às relações de que tratam; assim, descabido falar em conflito entre normas dos dois sistemas: se não há pontos de contato, inexistente conflito.*”

Em contrapartida, a teoria monista entende que não há distinção entre a ordem interna e a ordem internacional e; por esse motivo, as normas de direito internacional, aqui entendidos os tratados, produziriam efeitos no ordenamento pátrio imediatamente, tendo em vista que a recepção seria automática. A partir desse entendimento é que surge o debate sobre a hierarquia das normas em caso de conflito entre a legislação interna e a norma internacional.

Até o ano de promulgação da Constituição Federal a jurisprudência pátria possuía manifestações conflitantes sobre o tema. No julgamento do Recurso Extraordinário nº 80.004/SE, o Supremo Tribunal Federal (STF) apreciou matéria de direito comercial, mais especificamente sobre a constitucionalidade do Decreto-lei nº 427, de 22 de janeiro de 1969, que, ao tratar sobre letras de câmbio e notas promissórias, dispôs em sentido diverso ao disposto na Convenção de Genebra<sup>24</sup>.

Eis a ementa da decisão:

CONVENÇÃO DE GENEBRA, LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS - AVAL APOSTO A NOTA PROMISSÓRIA NÃO REGISTRADA NO PRAZO LEGAL - IMPOSSIBILIDADE DE SER O AVALISTA ACIONADO, MESMO PELAS VIAS ORDINÁRIAS. VALIDADE DO DECRETO-LEI Nº 427, DE 22.01.1969. EMBORA A CONVENÇÃO DE GENEBRA QUE PREVIU UMA LEI UNIFORME SOBRE LETRAS DE CÂMBIO E NOTAS PROMISSÓRIAS TENHA APLICABILIDADE NO DIREITO INTERNO BRASILEIRO, NÃO SE SOBREPÕE ELA ÀS LEIS DO PAÍS, DISSO DECORRENDO A CONSTITUCIONALIDADE E CONSEQUENTE VALIDADE DO DEC-LEI Nº 427/69, QUE INSTITUI O REGISTRO OBRIGATÓRIO DA NOTA PROMISSÓRIA EM REPARTIÇÃO FAZENDÁRIA, SOB PENA DE NULIDADE DO TÍTULO. SENDO O AVAL UM INSTITUTO DO DIREITO CAMBIÁRIO, INEXISTENTE SERÁ ELE SE RECONHECIDA A NULIDADE DO TÍTULO CAMBIAL A QUE FOI APOSTO. RECURSO EXTRAORDINÁRIO CONHECIDO E PROVIDO.”

<sup>23</sup> SCHOUEIRI, L. E. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In: P. B. Casella et al (Org.). *Direito internacional, humanismo e globalidade*: Guido Fernando Silva Soares. São Paulo: Atlas, 2008, p. 563-587.

<sup>24</sup> Promulgada pelo Decreto nº 42.121, de 21 de Agosto de 1957.

(RE 80004, Relator(a): XAVIER DE ALBUQUERQUE, Tribunal Pleno, julgado em 01/06/1977, DJ 29-12-1977 PP-09433 EMENT VOL-01083-04 PP-00915 RTJ VOL-00083-03 PP-00809)

O Relator, Ministro Xavier de Albuquerque, defendeu a tese de que a norma internacional possui instrumento próprio de revogação, isto é, a denúncia, ato pelo qual um dos Estados Contratantes informa ao outro o seu desejo de se retirar do acordo. Com efeito, entendeu pela prevalência da Convenção de Genebra em detrimento da legislação interna subsequente. No entanto, esse não foi o entendimento que prevaleceu.

Por seu turno, o Ministro Cordeiro Guerra, autor de um dos votos divergentes do Relator, entendeu que a denúncia, de fato, é o instrumento próprio de revogar um tratado internacional. Porém, entendeu que tal instrumento só produz efeitos no campo do direito internacional, e não no campo do direito interno. Apoiou-se, portanto, na dicotomia entre os tratados normativos, que não prevaleceriam perante conflito com lei interna e os tratados de natureza contratual, como os que versam sobre matéria fiscal, e prevalecem sobre legislação doméstica.

No Recurso Extraordinário nº 99.376/RS, o STF teve a oportunidade de revisitar o tema, sob a relatoria do Ministro Moreira Alves. Na ocasião debatia-se o aproveitamento de crédito de Imposto sobre Circulação de Mercadorias e Serviços sobre a importação de maçãs com base no Tratado de Montevideo tendo em vista a existência de lei interna posterior.

Veja-se que, diferentemente do Recurso Extraordinário nº 80.004/SE mencionado acima, este caso debatia a aplicação de tratado em matéria tributária. Foi, inclusive, necessário analisar a constitucionalidade do Artigo 98 do Código Tributário Nacional, segundo o qual “*Os tratados e convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha.*” para encontrar uma solução.

De acordo com o Relator, Ministro Moreira Alves, o artigo 98 do CTN deveria ser aplicado ao caso; logo, entendeu pela prevalência do Tratado de Montevideo sobre a legislação interna. Conforme trecho transcrito abaixo:

As considerações desenvolvidas pelo acórdão recorrido, para sustentar que, em nosso sistema jurídico, a lei ordinária posterior pode revogar tratado anteriormente celebrados não são aplicáveis à questão em causa, porquanto, mesmo os que têm dúvida sobre a constitucionalidade do disposto no artigo 98 do C.T.N. (‘Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha’), adstringem essa dúvida aos tratados

normativos, não abarcando, nela, os tratados contratuais, como se vê, por exemplo, nos votos dos Srs. Ministros Cunha Peixoto, Cordeiro Guerra e Leitão de Abreu, no RE 80.004 (RTJ 83, págs. 824, 829 e 838). No presente caso, a questão diz respeito ao Tratado de Montevideú, que não é tratado normativo, mas, sim, tratado contratual, razão por que se lhe aplica, sem dúvida alguma, a norma do artigo 98 do C.T.N.

Do trecho destacado, percebe-se que o STF fixou o entendimento de que os tratados internacionais que versem sobre matéria tributária devem ser analisados sob o prisma dos tratados-contratos, e, portanto, encontram-se em posição hierarquicamente superior à lei interna.

Em sentido análogo entendeu o Superior Tribunal de Justiça (STJ) no julgamento do Recurso Especial nº 34.932-5/PR, no qual foi analisada a isenção do Adicional ao Frete para Renovação da Marinha Mercante – AFRMM sobre mercadorias importadas sob a égide do *General Agreement on Tariffs and Trade* (GATT), acordo do qual o Brasil é signatário.

O contribuinte alegou que a cobrança da referida taxa afrontava o disposto no art. 98 do CTN, além do disposto no Tratado do GATT. O Ministro Relator Demócrito Reinaldo, acompanhado pelos demais, entendeu que o art. 98 do CTN somente deverá ser aplicado aos tratados de cunho contratual, como os de natureza fiscal, reproduzindo, assim, o entendimento do STF, como vista acima.

Além disso, manifestou, em seu voto, que a aplicação irrestrita do dispositivo do CTN implicaria em limitação inconstitucional do Poder Legislativo, inclusive do próprio poder constituinte derivado.

Em oportunidade recente, o Superior Tribunal de Justiça analisou a tributação de lucros auferidos por companhias brasileiras no exterior no Recurso Especial nº 1.325.709/RJ<sup>25</sup>, também conhecido como caso Vale. A empresa visava, em sede de mandado de segurança, afastar a aplicação do art. 74, caput, e parágrafo único, da Medida Provisória nº 2.158-34, de 27.06.2001e, por conseguinte, afastar a incidência do Imposto de Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ) e da Contribuição sobre o Lucro Líquido (CSLL) sobre os resultados positivos de equivalência patrimonial apurados por suas controladas no Exterior nos anos-calendário de 2002 e seguintes, bem como dos lucros apurados até dezembro de 2001.

---

<sup>25</sup> STJ. *REsp 1325709/RJ*, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/04/2014, DJe 20/05/2014

De acordo com o contribuinte, a legislação fiscal pátria, ao tributar os lucros da empresa controlada no exterior, e não apenas aqueles da empresa controladora em território nacional, estaria em desacordo com o disposto no VII da CM OCDE<sup>26</sup>, que foi reproduzido nos Acordos firmados pelo Brasil com a Bélgica, a Dinamarca e Luxemburgo, promulgados, respectivamente, pelos Decreto nº 72.542/1973, Decreto nº 75.106/1974 e Decreto nº 85.051/1980, todos países em que a Vale possui filiais. Eis o dispositivo em debate:

Artigo 7

Lucro das Empresas

1. Os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só são tributáveis nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento permanente aí situado. Se a empresa exercer sua atividade na forma indicada, seus lucros serão tributáveis no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem atribuíveis a esse estabelecimento permanente. (...)

O Relator Ministro Napoleão Nunes Maia Filho confirmou a posição de superioridade dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação da renda nos casos que em ocorra algum conflito com a legislação doméstica. Em seu voto, os Tratados e Convenções Internacionais que versem sobre matéria tributária possuem a hierarquia de leis complementares. A seu ver, é sob essa ótica que deve ser feita a leitura do artigo 98 do CTN, uma vez que os tratados internacionais não podem ser superados por legislação ordinária, mas encontram limite na Constituição Federal, conforme trecho abaixo:

35. Cabe aqui fazer-se a distinção – imperiosa distinção – entre os atos da soberania (os Tratados Internacionais), firmados sob a boa-fé internacional e a reciprocidade de tratamento jurídico isonômico, e as normas internas ordinárias (como as Leis Comuns, as Medidas Provisórias, os Decretos, etc.), validamente editadas no País; por isso o art. 98 do CTN traz a disposição que põe a eficácia dos Tratados Internacionais a salvo das alterações normativas internas, implementadas pela legislação comum ou ordinária, mas não às mutações constitucionais, pois estas serão, em princípio, sempre, superiores aos Tratados Internacionais.

Nesse sentido, em razão da hierarquia de lei complementar e da especificidade dos tratados internacionais, o STJ decidiu mais uma vez pela prevalência dos Tratados e Convenções Internacionais Tributários, na forma do voto condutor do Relator, Ministro Napoleão Nunes Maia Filho.

---

<sup>26</sup> “1. Profits of an enterprise of a Contracting State shall be taxable only in that State unless the enterprise carries on business in the other Contracting State through a permanent establishment situated therein. If the enterprise carries on business as aforesaid, the profits that are attributable to the permanent establishment in accordance with the provisions of paragraph 2 may be taxed in that other State. (...)”

Em 2020, por fim, o STF retomou o julgamento do Recurso Extraordinário nº 460.320/PR<sup>27</sup>, também conhecido como caso Volvo, que havia sido suspenso em virtude do pedido de vista do Ministro Dias Toffoli, após o voto do Ministro Relator Gilmar Mendes. Trata-se, na origem, de Ação Declaratória visando a declaração da ausência de relação jurídica que obrigue o recolhimento de Imposto de Renda Retido na Fonte (IRRF) em razão do disposto na Convenção Internacional para Evitar a Dupla Tributação, celebrada entre o Brasil e a Suécia, promulgada pelo Decreto nº 77.053/1976.

De acordo com o contribuinte, a legislação pátria, ao conceder isenção de IRRF sobre os lucros distribuídos a pessoas físicas ou jurídicas residentes em território nacional (cf. art. 75, da Lei nº 8.383/1991), violou o princípio da não-discriminação, previsto no art. 24 do tratado firmado com a Suécia, uma vez que aos não residentes aplica-se a alíquota de 15% sobre os rendimentos auferidos por pessoas físicas ou jurídicas (cf. art. 97, alínea “a”, do Decreto-lei nº 5.844/1943).

O Artigo 24 do Decreto nº 77.053/1976 dispõe que “*Os nacionais de um estado contratante não ficarão sujeitos no outro estado contratante a nenhuma tributação ou obrigação correspondente, diferente ou mais onerosa do que aquelas a que estiverem sujeitos os nacionais desse outro estado que se encontrem na mesma situação.*”

O Ministro Gilmar Mendes entendeu pela constitucionalidade do Artigo 198 do CTN, independentemente da “*desatualizada classificação em tratados-contratos (contractual treaties, traités-contrats, rechtgeschäftlichen Verträge) e tratados-leis (law-making treaties, traités-lois, rechtsetzende Verträge)*”, que, no seu entendimento, tem sido abandonada pela doutrina especializada.

Todavia, no que tange à aplicação do dispositivo supostamente violado, o Relator entendeu que o instituto da vedação à discriminação não se confunde com o princípio da isonomia tributária. Com efeito, o elemento de conexão predominante no art. 24 da Convenção Brasil-Suécia é a nacionalidade. Por outro lado, a lei interna posterior trata de outro elemento de conexão, a residência. Vejamos a fundamentação:

---

<sup>27</sup> STF. RE 460.320/PR, Relator(a): GILMAR MENDES, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020

De outra sorte, o dispositivo da lei interna posterior cuida de outro elemento de conexão, a residência. Com efeito, o art. 77 da Lei n. 8.383, de 30 de dezembro de 1991, impõe a alíquota de 15% no imposto de renda na fonte incidente sobre lucros e dividendos de residentes ou domiciliados no exterior, na forma do art. 97 do Decreto-Lei n. 5.844, de 23.9.1943, com redação dada pela Lei 154/1947, que assim determina: Art. 97. Sofrerão o desconto do imposto à razão de 15% os rendimentos percebidos. a) pelas pessoas físicas ou jurídicas residentes ou domiciliadas no estrangeiro; b) pelos residentes no país que estiverem ausentes no exterior por mais de doze meses, salvo os referidos no art. 73; c) pelos residentes no estrangeiro que permaneceram no território nacional por menos de doze meses.

Assim, enquanto os residentes no Brasil foram isentos de imposto de renda na fonte por lucros e dividendos apurados em 1993 (art. 75 da Lei n. 8.383/1991), os residentes no exterior tiveram que pagar alíquota de 15% (art. 75 da Lei n. 8.383/1991), independentemente da nacionalidade do contribuinte.

Em outras palavras, a legislação brasileira assegurou ao súdito sueco a isenção, desde que tivesse residência no Brasil. Por outro lado, a mencionada norma exigiu do brasileiro residente no Reino da Suécia, ou em qualquer outro lugar do exterior, a alíquota de 15% no imposto de renda retido na fonte dos lucros e dividendos distribuídos por empresas brasileiras.

Com base no exposto acima, o Relator, acompanhado pelos ministros Alexandre de Moraes, Edson Fachin, Celso de Mello e Luís Roberto Barroso, negou provimento ao recurso do contribuinte e entendeu de forma favorável à União.

O Ministro Dias Toffoli, que abriu a divergência, não chegou a adentrar o mérito da questão, tendo em vista que entendia ser necessário “*reexaminar o caso à luz da própria convenção, do Código Tributário Nacional e da legislação ordinária de regência, o que não é admitido em sede de recurso extraordinário*”. Acompanharam a divergência os ministros Marco Aurélio, Rosa Weber, Cármen Lúcia e Ricardo Lewandowski. O ministro Luiz Fux não votou, ante o seu impedimento.

Em razão do empate, aplicou-se a regra de desempate prevista no art. 146 do Regimento Interno do STF, segundo o qual “*Havendo, por ausência ou falta de um Ministro, nos termos do art. 13, IX, empate na votação de matéria cuja solução dependa de maioria absoluta, considerar-se-á julgada a questão proclamando-se a solução contrária à pretendida ou à proposta*”. Nesse sentido, prevaleceu o entendimento do ministro Dias Toffoli no sentido de que as discussões sobre o conflito normativo entre tratados internacionais em matéria tributária e legislações de cunho doméstico devem ser decididas pelo Superior Tribunal de Justiça.

Assim, encerra-se a análise da legislação interna quanto dos acordos de bitributação que tratam sobre a residência fiscal da pessoa física, abordando os principais princípios e fazendo

uma análise histórica do cenário político e econômico que circunda os tratados dos quais o Brasil é signatário.

## CAPÍTULO 3 – ENTENDIMENTO DAS AUTORIDADES ADMINISTRATIVAS

### 3.1 Manifestações da RFB

Como adiantado acima, até o momento tivemos a oportunidade de observar como a doutrina e a legislação vem tratando das questões pertinentes a dupla tributação de renda da pessoa física, tendo em vista a caracterização de sua residência. A seguir, passaremos ao estudo de casos concretos objetivando verificar o entendimento das autoridades administrativas sobre os conceitos abordados nos capítulos precedentes.

Por exemplo, a Coordenação-Geral de Tributação da Receita Federal (“COSIT”) analisou a residência em caráter permanente e o retorno com ânimo definitivo na Solução de Consulta COSIT nº 299, de 17 de outubro de 2014, oportunidade em que consulente brasileiro, casado com pessoa residente e domiciliada no Brasil, pai de três filhos, os quais residem com sua cônjuge, questionou às autoridades se poderia ser considerado não residente no Brasil. Por outro lado, exerce sua atividade profissional preponderantemente no Paraguai, local em que mantém moradia e vínculos patrimoniais (carteira de motorista paraguaia, contrato de aluguel, além do exercício da diretoria de determinada empresa).

Diante dos fatos narrados acima, o consulente questionou se pode ser considerado não residente para fins tributários no Brasil, desde que apresente a Declaração de Saída Definitiva e qual o entendimento das autoridades sobre o termo “caráter permanente”.

Segundo a Receita Federal, em que pese o consulente permanecer boa parte dos dias do ano civil no Paraguai, este deslocava-se para visitar a sua família no Brasil na medida que as atividades profissionais lhe permitiam se ausentar, de modo que teria restado configurada a residência em caráter permanente no Brasil. Além disso, as circunstâncias fáticas do caso em análise indicariam que não haveria animo definitivo em se ausentar do território nacional, tendo em vista a residência de sua família.<sup>28</sup>

---

<sup>28</sup> “Para fins de aplicação do referido dispositivo, o conceito de “residência em caráter permanente” da pessoa física pressupõe sua permanência estável e duradoura em determinado local, em razão de seu lar, família, logística ou atividades. O elemento subjetivo a ser considerado é a estabilidade observável da intenção da pessoa física de permanecer de forma continuada em determinado local, não sendo exigível que a permanência ocorra, necessariamente, de forma ininterrupta.

Com efeito, a intermitência não desfaz o conceito de permanência, de forma que é possível que a mesma pessoa física tenha várias residências ou residências alternadas, em razão de necessidades profissionais, sociais ou



Na Solução de Consulta COSIT nº 7, de 27 de janeiro de 2020, foi analisada a situação de consulente que informou ser servidora pública no País e que apresentou sua Comunicação de Saída Definitiva em 18 de novembro de 2014, permanecendo de licença até 23 de janeiro de 2017. Ao término da licença, a servidora retornou ao exercício do serviço público no Brasil, permanecendo em atividade até a data de sua exoneração, em 13 de outubro de 2017.

Nesse sentido, questionou se deveria ser considerada residente ou não para fins fiscais no Brasil no período em que retornou a exercer sua profissão, notadamente entre 23 de janeiro de 2017 até 13 de outubro de 2017, tendo em vista que tinha sido tributada pelo imposto de renda sob a alíquota de 27,5% e, a seu ver, deveria ter sido aplicada a alíquota de não residente (25%).

A RFB entendeu que, no caso concreto, a servidora teria retornado ao Brasil com ânimo definitivo, tendo em vista o seu retorno ao trabalho, razão pela qual adquiriu a condição de residente na data de sua chegada<sup>29</sup>.

Em relação à eventuais entradas em território brasileiro, as autoridades fiscais, por meio da Solução de Consulta da SRRF/08ª Região Fiscal nº 262, de 30 de julho de 2009, já adotaram o entendimento de que o retorno para gozo de férias não é suficiente para caracterizar a condição de residente.

---

familiares, desde que tenha intenção de permanecer submetido às citadas circunstâncias. É dizer, as circunstâncias variadas que ensejaram a constituição de duas residências alternadas e a intenção de permanecer submetido às citadas circunstâncias (mundo fático inalterado) são critérios aptos a caracterizar, em tese, duas residências em caráter permanente.

(...)

No caso concreto, o interessado informa que “desloca-se constantemente entre os países” e que “divide sua permanência entre (i) a sua família residente no Brasil; e (ii) o exercício contínuo a atividade profissional no Paraguai” (fl. 5), o que indica – no limite dos fatos apresentados – que o consulente, quando sai do país, não o faz com ânimo definitivo, de forma que a aquisição da condição de não-residência dar-se-ia somente se o interessado permanecesse mais de 12 (doze) meses consecutivos ausentes do Brasil, contados da data da saída do país.” (BRASIL. *Solução de Consulta COSIT nº 299, de 17.10.2014*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=58447&visao=anotado>)

<sup>29</sup> “A partir do momento que a servidora retoma o exercício do serviço público, ou seja, de suas atividades laborais no País (23/01/2017), caracterizado está o ânimo definitivo do seu retorno, passando a ser tratada pela legislação tributária como residente.

Dessa forma, a servidora deve ser considerada, para efeitos de tributação, residente no País a partir do momento de sua chegada, estando sujeita às normas vigentes na legislação tributária aplicáveis aos demais residentes no Brasil.” (BRASIL. *Solução de Consulta nº 7, de 27.01.2020*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=107040&visao=anotado>)

Naquela oportunidade, a consultante informou que possui funcionários trabalhando no exterior em cumprimento de contrato celebrado com o governo de outro Estado, que esses empregados saíram do Brasil em 17 de fevereiro de 2008, com visto temporário de dois anos e que, no dia 15 de dezembro de 2008, retornaram para gozo de férias, retornando pouco tempo depois ao país em que estão alocados para cumprimento de suas atividades profissionais.

Nessa conformidade, questionou se o ingresso dos funcionários no Brasil, somente para gozo de férias, antes de completar doze meses, interrompe a contagem do prazo, ou sejam se para a perda da qualidade de “residente”, é necessário que a permanência no exterior seja de doze meses consecutivos e ininterruptos. As autoridades fiscais adotaram a seguinte orientação:

Da leitura do inciso V do art. 3º c/c o inciso V do art. 2º, da Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, constata-se que residente no exterior é a pessoa física que se retira em caráter permanente do território nacional e, na data da saída, entrega a Declaração de Saída Definitiva do País, ou, aquela que se ausenta do Brasil em caráter temporário ou se retira em caráter permanente sem entregar a referida declaração, a partir do dia seguinte àquele em que completar doze meses consecutivos de ausência.

Da leitura do subitem 4.2.2 do Parecer Normativo nº 3, de 1º de setembro de 1995, abaixo transcrito, verifica-se que o gozo de férias não interrompe o período

de doze meses, por não ter caráter estável de permanência no território nacional.

“4.2.2. Não caracteriza retorno a viagem de férias ou outros motivos, por não ter caráter estável de permanência no território nacional.”

Por fim, cabe informar que a resposta dada à pergunta 112 do “Perguntas e Respostas – IRPF 2009”, acessado do sítio da Receita Federal do Brasil, esclarece quando se inicia nova contagem, para estabelecer a condição de não-residente, no caso de a pessoa física ficar fora do Brasil menos de 12 meses consecutivos.

A RFB fundamentou a decisão acima com base no Parecer Normativo da COSIT nº 3<sup>30</sup>, de 01 de setembro de 1995, que trata dos rendimentos do trabalho assalariado recebidos por brasileiros no Japão para evitar dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos entre o Brasil e o Japão.

Ainda no que diz respeito ao exercício de profissão por brasileiro em território estrangeiro, as autoridades fiscais mais uma vez adotaram entendimento restritivo sobre o tema por meio da Solução de Consulta da SRRF/10ª Região Fiscal nº 56, de 30 de junho de 2010.

---

<sup>30</sup> Ementa do Parecer Normativo nº 3/1995: “Tratamento tributário dos rendimentos do trabalho assalariado recebidos por brasileiros no Japão, em face do disposto no art. 14 da Convenção para evitar a dupla tributação em matéria de impostos sobre rendimentos entre o Brasil e aquele país, bem como da remessa desses rendimentos ao Brasil. Imposto de Renda Pessoa Física”

De acordo com os fatos narrados, a consultante informou que iria transferir empregado de sua sede no Brasil para a sua sede na China por três anos, sendo que os rendimentos continuariam a serem pagos pela empresa brasileira. Por conseguinte, o funcionário apresentaria Declaração de Saída Definitiva do País com o objetivo de deixar de ser residente fiscal no Brasil.

Assim, questionou se o empregado poderia ser considerado como não residente no Brasil, bem como, se os rendimentos obtidos na relação de emprego seriam tributados apenas na China, sem a obrigação de retenção do IR na fonte.

As autoridades fiscais entenderam que o empregado se ausentaria do País em caráter temporário, uma vez que trabalharia na China pelo período de três anos. Desse modo, o empregado deveria ser considerado residente fiscal no Brasil durante os 12 meses consecutivos de sua ausência e ter seus rendimentos tributados como os rendimentos recebidos pelos demais residentes no Brasil. Apenas a partir do décimo terceiro mês consecutivo de ausência do País, o empregado passará à situação de não residente no País, deixando de ser tributado na condição de residente (tributação em bases universais), de modo que somente os rendimentos da fonte situada no Brasil estariam sujeitos à incidência do IR<sup>31</sup>.

Em seguida, a Receita Federal passou a análise do art. 15, do Acordo para Eliminar a Dupla Tributação da Renda firmado com a China, *in verbis*:

#### ARTIGO 15

##### *Trabalho com Vínculo Empregatício*

*1. Ressalvado o que dispõem os Artigos 16, 18, 19, 20 e 21, os salários, os ordenados e outras remunerações similares, obtidas por pessoa residente em um Estado Contratante, em razão de emprego, serão tributáveis apenas nesse Estado Contratante, exceto se o trabalho for efetuado no outro Estado Contratante. Se o trabalho é aí efetuado, as remunerações correspondentes são tributáveis nesse outro Estado.*

<sup>31</sup> “Note-se que, em consonância com o inciso V do art. 2º da Instrução Normativa SRF nº 208, de 2002, o empregado da consultante enquadrar-se-á no conceito de residente no Brasil, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência, pois ele se ausentará em caráter temporário do País (“O período em que o empregado trabalhará na China será de três anos...”.)” (BRASIL. *Solução de Consulta da SRF/10ª Região Fiscal nº 56, de 30 de junho de 2010.* Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=72&lbtiposA-> )

*2. Não obstante as disposições do parágrafo 1, a remuneração recebida por pessoa residente em um Estado Contratante relativamente a emprego exercido no outro Estado Contratante será tributável somente no primeiro, se:*

*a) o beneficiário permanecer no outro Estado Contratante por um período ou períodos não superiores a 183 dias do ano civil em questão, e*

*b) a remuneração é paga por um empregador ou em nome de um empregador que não seja residente no outro Estado Contratante, e*

*c) o encargo da remuneração não couber a um estabelecimento permanente ou a um estabelecimento fixo que o empregador mantenha no outro Estado Contratante.*

*3. Não obstante o disposto nos parágrafos 1 e 2 deste Artigo, as remunerações relativas a emprego exercido a bordo de embarcação ou de aeronave, operada no tráfego internacional por empresas de um Estado Contratante, serão tributados somente no Estado Contratante em que estiver situada a sede da empresa.*

Como se vê, a ressalva contida no parágrafo 1 do Artigo 15, do Acordo Brasil-China, reconhece a possibilidade da tributação dos rendimentos percebidos pelo empregado brasileiro em ambos os Estados, sendo reconhecida a possibilidade de dedução do imposto pago no exterior ser deduzido do apurado, observadas as condições e os limites legais.

O entendimento manifestado na consulta mencionada acima não foi o mesmo adotado pela Solução de Consulta COSIT nº 169, de 26 de dezembro de 2016. Nesta, a consulente informou ter saído do Brasil em 11.07.2014 para trabalhar em Moçambique, em seguida, em 01.08.2014, assinou o contrato de trabalho com a empresa de Moçambique com vigência até 31.07.2015, com previsão de prorrogação por mais 12 meses. Em 09.09.2014, a consulente requereu ao Serviço de Imigração de Moçambique a Declaração de Residente a partir da data de assinatura do contrato de trabalho, o que foi deferido. Em novembro de 2014, a consulente rescindiu o seu contrato de trabalho em Moçambique e retornou ao Brasil.

Em seguida, questionou se se poderia apresentar a Comunicação de Saída Definitiva para ser enquadrada na condição de não residente no período entre agosto de 2014 a novembro de 2014 e, por conseguinte, se os rendimentos recebidos em tal período seriam tributados no Brasil. Segundo as autoridades fiscais, a consulente se retirou do Brasil em caráter permanente porque celebrou contrato de trabalho que permitiria o seu afastamento por, no mínimo, um ano. Assim, considerando que a consulente apresentou a Comunicação de Saída Definitiva no prazo legal,

deveria ser considerada não residente durante o período em que esteve em Moçambique a trabalho, sem tributação no Brasil dos rendimentos auferidos<sup>32</sup>.

Todas as manifestações expostas acima analisaram a dupla tributação a partir dos fatos narrados por consulentes brasileiros. Na Solução de Consulta da SRRF/01ª Região Fiscal nº 48, de 14 de outubro de 2010, a RFB analisou a situação descrita por consulente nascido em território europeu. Em sua petição, informou que que habita de forma permanente a Espanha, onde tem seu domicílio fiscal desde o seu nascimento e cumpre todas as suas obrigações tributárias. Ressalta que na Espanha encontram-se os seus familiares e amigos, bem como o seu escritório no qual trabalha como profissional autônomo. Além disso, informou que atua como diretor de determinada pessoa jurídica domiciliada no Brasil, razão pela qual possui visto permanente e é registrado no cadastro de pessoas físicas (“CPF”), sendo enquadrado também como residente no Brasil para fins fiscais. Diante do exposto, questionou se pode ser considerado residente fiscal somente na Espanha, tendo em vista o disposto no artigo 4 (2) do Tratado Brasil-Espanha.

O art. 4º da Convenção para Evitar a Dupla Tributação celebrada entre o Brasil e a Espanha (promulgada pelo Decreto nº 76.975, de 02 de janeiro de 1976), ao tratar do “Domicílio Fiscal”, assim dispôs:

#### ARTIGO 4

##### Domicílio fiscal

1. Para os fins da presente Convenção, a expressão "residente de um Estado Contratante" designa qualquer pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, esteja a í sujeita a imposto em razão de seu domicílio, de sua residência, de sua sede de direção ou de qualquer outro critério de natureza análoga.
2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:
  - a) esta pessoa será considerada como residente do Estado Contratante em que ela disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em

---

<sup>32</sup> “Com base no relatado pela consulente em sua petição, verifica-se que ela saiu do Brasil em 11/07/2014 para trabalhar em empresa de Moçambique. Consta na descrição detalhada de sua consulta que ela assinou contrato de trabalho com duração ano, com previsão de prorrogação por mais 12 meses. O referido contrato teria sido homologado pelo Ministério do Trabalho de Moçambique.

Verifica-se, tomando-se por base a descrição dos fatos relatada pela consulente, que a sua intenção inicial era a de um afastamento duradouro, superior, no mínimo, a um ano (presumindo-se a possibilidade de férias tão somente a partir de 12 meses consecutivos de trabalho).

Considerando-se, portanto, que a consulente se retirou em caráter permanente do território nacional, resta definir a partir de que data que ela passou a ser considerada como não residente.” (BRASIL. *Solução de Consulta COSIT nº 169, de 26.12.2016.* Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=80076>). Acesso em 05 set. 2021.

ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);

b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;

c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;

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

3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for um residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.

Na oportunidade, as autoridades fiscais apontaram que o estrangeiro contratado para exercer poderes de administração e gerência em sociedade empresária brasileira deve obrigatoriamente obter visto permanente, o qual exige, inclusive, a prova de residência (i.e., habitação permanente). Por conseguinte, uma vez concedido o visto permanente, a pessoa física torna-se residente fiscal no Brasil. No entanto, tendo em vista que no caso concreto o consulente é também residente fiscal na Espanha, país que comprovadamente possui ligações pessoais e econômicas estreitas, poderá, para efeitos fiscais, ser considerado não residente no Brasil, estando desobrigado de cumprimento de obrigação acessória da pessoa física, como a apresentação da Declaração de Ajuste Anual<sup>33</sup>.

Por fim, a manifestação mais recente das autoridades fazendárias ocorreu por ocasião da Solução de Consulta COSIT nº 63, de 26 de março de 2021, cuja ementa está reproduzida abaixo:

O consulente informou ter ingressado nos Estados Unidos da América, por meio de visto de turismo em 28 de fevereiro de 1998, residindo neste país até o presente. Ademais, declarou que não apresentou a Declaração de Saída quando deixou de residir no Brasil e que pretende retornar ao país.

---

33 “[...] provando que possui habitação (Lugar ou casa onde se habita; morada; vivenda, residência) e que esta é permanente (estável) em somente um dos estados contratantes, a pessoa será considerada como residente do Estado Contratante em que se encontra a referida habitação permanente. No presente caso, o consulente possuindo visto permanente no Brasil, pressupõe a pretensão de fixação definitiva no País, com a devida prova de residência. Sendo residentes nos dois estados contratantes, possuindo habitação permanente em ambos os Estados Contratantes e, comprovando ligações pessoais e econômicas estreitas com o Estado Contratante (Espanha), conclui-se que, para efeitos fiscais, é considerado não-residente no Brasil e residente na Espanha. Uma vez que o Tratado se sobrepõe à legislação interna, conforme reza o art. 98 do CTN.” (BRASIL. *Solução de Consulta da SRRF/01ª Região Fiscal nº 48, de 14.10.2010*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=85429>). Acesso em 05 set. 2021.

Nesse sentido, buscou orientação tributária em relação ao tratamento fiscal que deverá ser dado aos seus rendimentos, notadamente a tributação do ganho de capital eventualmente obtido com a alienação de imóvel na Flórida. De acordo com a Receita Federal, as pessoas físicas residentes no exterior somente são tributadas quanto aos rendimentos que tenham sido produzidos em território nacional, isto é, que sejam imputáveis a fontes nacionais. Desse modo, o imposto de renda brasileiro não incide sobre os rendimentos produzidos no exterior, assim entendidos aqueles que decorram de fontes localizadas fora do território nacional, ainda que, como descrito pelo consultante, estes venham a ser transferidos para o Brasil por pessoa física brasileira não residente que retorne ao país com animo definitivo.

### **3.2 Precedentes do CARF**

O extinto Primeiro Conselho de Contribuintes, por ocasião do Acórdão nº 102-45.547, de 19.06.2002, confirmou autuação em razão de suposta omissão de recolhimento de IRPF sobre rendimentos decorrentes do exercício de atividade rural. Em sua defesa, o contribuinte alegou que, à época do fato gerador da obrigação tributária, o mesmo era residente no exterior, conforme contrato de trabalho juntado aos autos. No entanto, o CARF, com base na documentação fornecida pelo autuado, entendeu que o mesmo não logrou êxito em comprovar sua condição de não residente<sup>34</sup>.

No Acórdão nº 106-13.453, de 13.08.2003, o Primeiro Conselho de Contribuintes novamente confirmou autuação em virtude de suposta omissão na apresentação da Declaração de Ajuste Anual relativa aos anos de 1990 a 1993. No caso, o contribuinte alegou que não estava obrigado a apresentar as declarações, tendo em vista ser residente para fins fiscais nos Estados Unidos. Na ocasião, o colegiado entendeu que a aquisição do visto de trabalho apenas permite que o indivíduo resida e trabalhe no país por tempo indeterminado, sendo que não é suficiente para comprovar o domicílio no país. Além disso, a decisão também entendeu que os contratos de representação de empresas no exterior também são insuficientes para comprovar o domicílio, tendo em vista que tal atividade pode ser exercida no Brasil.

---

<sup>34</sup> Apesar de ter sido negado provimento ao recurso do contribuinte, o Primeiro Conselho de Contribuintes defendeu a tese de que retornos esporádicos ao Brasil não são aptos, por si só, para demonstrar animo definitivo nas hipóteses em que o contribuinte exerça profissão no exterior.

Em sede de recurso, a Câmara Superior de Recursos Fiscais, no Acórdão CSRF/04-00.272, de 12.06.2006, analisou a infração acima e também manteve a autuação, uma vez que, apesar de realizar muitas viagens e se ausentar por longos períodos, o contribuinte passou a maior parte do seu tempo no Brasil, razão pela qual não poderia ser considerado como não-residente. A decisão também se baseou no fato do contribuinte ser o representante comercial de empresas sediadas em território nacional.

Em outra oportunidade, o Primeiro Conselho de Contribuintes manifestou mais uma vez o entendimento de que o visto americano (no caso, o *green card*) e a carteira de motorista norte-americana não são suficientes para comprovar a transferência da residência fiscal. Na decisão, restou consignado que a condição de não residente somente surgiria após a retirada em caráter definitivo do Brasil, ante a declaração de saída definitiva<sup>35</sup> e a requisição da certidão negativa de tributos federais. Esse foi o entendimento firmado no Acórdão nº 106-17.017, de 07.08.2008.

A primeira manifestação do Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) sobre o tema ocorreu no Acórdão nº 2202-00.203, de 19.08.2009. Naquela oportunidade, o tribunal administrativo reafirmou o entendimento do extinto 1º Conselho de Contribuintes, segundo o qual a mudança de residência física só poderá ser comprovada mediante a apresentação da Declaração de Saída Definitiva. Além disso, a decisão entendeu que o contribuinte não comprovou a ausência de território nacional por doze meses consecutivos, tendo em vista inúmeras entradas no Brasil verificadas em seu passaporte.

Em mais uma manifestação desfavorável ao interesse do contribuinte, o CARF manteve a multa por atraso na entrega da declaração do IRPF relativo ao exercício de 2005, ano-calendário 2004, sob o fundamento de que cabe ao contribuinte comprovar de forma a cabal a aquisição da condição de não residente, o que não ocorreu no caso concreto, visto que o autuado juntou apenas seu visto de estudante para Portugal.

No Acórdão nº 2101-00.937, de 09.02.2011, o entendeu que a comprovação da residência no exterior deve se dar pela demonstração efetiva do animus definitivo, que pode ser

---

<sup>35</sup> A Declaração de Saída Definitiva do País possuía previsão no art. 9º, da Instrução Normativa SRF nº 73, de 23.07.1998. O requisito foi mantido pela Instrução Normativa SRF nº 208, de 27.09.2002, vigente no momento de produção do presente texto.



comprovado por meio de documentos que demonstrem: (i) atividade profissional regular no exterior; (ii) matrícula, frequência e conclusão de cursos em escola de ensino regular de filhos; (iii) tipo de visto adquirido; (iv) cópia do passaporte contendo as entradas e saídas do Brasil; (v) título de eleitor no exterior, dentre outros. Por outro lado, o CARF aduziu que a continuidade na entrega de Declaração de Ajuste Anual, mesmo que o fato tenha ocorrido por erro, é suficiente para comprovar a intenção de manter residência em território nacional.

De maneira contrária entendeu a autoridade administrativa no Acórdão nº 2202-002.109, de 21.11.2012, primeiro precedente localizado cujo resultado foi favorável ao contribuinte. A decisão entendeu que os rendimentos auferidos por não residentes não estão sujeitos à tributação pelo IRPF, salvo aqueles que aqui sejam produzidos, sobre os quais ocorrerá a incidência na fonte (princípio da fonte). O Conselheiro Nelson Mallmann, em seu voto vencedor, afirmou que a mera apresentação de DAA por erro de fato não configura a intenção de residir em território nacional. Note-se que se tratava de contribuinte de nacionalidade estrangeira, que residiu no Brasil enquanto exercia o cargo de docente em universidade pública.

No Acórdão nº 2801-003.329, de 21.01.2014, o CARF, por maioria de votos, manifestou-se no sentido que o brasileiro que tenha passado a residir no exterior adquire a condição de não-residente para fins fiscais a partir do 13º mês consecutivo de sua saída do país, mesmo nos casos em que não cumpra com a obrigação acessória de apresentação da declaração de saída e, portanto, não estão sujeitas ao IRPF, salvo quando a fonte pagadora estiver localizada em território nacional, hipótese que a tributação ocorrerá exclusivamente na fonte.

Em sentido similar, cite-se os Acórdãos nº 2801-003.359 e 2801-003.360, ambos de 22.01.2014. Naquela oportunidade, o CARF analisou situação em que brasileiro passou a residir nos Estados Unidos, mas deixou de informar a mudança às autoridades fazendárias mediante a entrega da declaração de saída. Entretanto, os julgadores entenderam que, apesar do descumprimento da obrigação acessória, o autuado demonstrou com êxito a mudança de residência, uma vez que juntou aos autos: contrato de trabalho no exterior, documento de aquisição de cidadania americana, passaporte americano e comprovante de residência no exterior.

Assim como ocorreu no Acórdão nº 2801-003.329, o CARF, no julgamento do Acórdão nº 2101-002.386, de 18.02.2014, reafirmou o entendimento de que a permanência em território

estrangeiro por doze meses consecutivos é suficiente para comprovar o *animus* definitivo. Em sua defesa, o contribuinte apresentou declaração do consulado brasileiro no exterior a respeito da sua condição de não residente.

Já no Acórdão nº 2801-003.405, de 19.02.2014, o CARF negou provimento ao recurso do contribuinte, sob o argumento de que o fato de o contribuinte ter entregado a DIRPF entre os anos 2000 a 2009, além do fato de manter imóveis no Brasil, faz com que reste evidente o seu ânimo de permanecer no país.

No Acórdão nº 2802-002.914, de 16.07.2014, a Fiscalização, com base no passaporte do autuado, mapeou os registros de saída do território nacional, tendo observado que o autuado entrou nos Estados Unidos 31 vezes ao longo de seis anos, enfraquecendo, portanto, o seu argumento de lá ser sua residência. Note-se que a norma de cunho objetivo que dispõe sobre a permanência de doze meses em território estrangeiro foi utilizada; dessa vez, em desfavor do contribuinte.

Como visto no outro Acórdão que tratou sobre estrangeiro, o CARF, por ocasião do Acórdão nº 2202-003.409, de 12.05.2016, entendeu que o estrangeiro que deixou de residir no Brasil, apesar de possuir o visto permanente e ter retornado ao país em ocasiões pontuais, não readquire a condição de residente para fins fiscais. Os julgadores reconheceram que não havia prova cabal do local de residência do autuado, porém, em virtude de sua nacionalidade e do exercício de atividade laboral no exterior, cancelaram a autuação. Apesar de não ter sido feita nenhuma menção expressa ao Artigo 4 da Convenção Brasil-Japão, promulgada pelo Decreto nº 61.899/1967, percebe-se a aplicação indireta das regras de desempate, mencionadas no capítulo precedente.

A partir do ano de 2018, os precedentes do CARF passaram a fundamentar-se, em sua maioria, em algum dos tratados internacionais para evitar a dupla tributação. Nos Acórdãos nº 2201-004.451 e 2201-004.452, ambos de 04.04.2018, o tribunal administrativo analisou o Artigo 4 da Convenção Brasil-Portugal, que versa sobre a caracterização do domicílio, ou residência, fiscal. De acordo com a redatora designada Dione Jesabel Wasilewski, o próprio Decreto nº 4.012/2001 prevê a superioridade da legislação interna perante o disposto na Convenção.

Além disso, a Conselheira manifestou que a entrega da declaração de imposto de renda é prova inequívoca da intenção do contribuinte em manter-se residente no Brasil. Em razão de sua relevância, destaque-se o seguinte trecho do aresto vencedor:

Com efeito, ao entregar sua declaração de imposto de renda nos anos-calendário 2002 e 2003 atestou sua condição de residente no país, o que é corroborado pela manutenção em território nacional de imóvel e veículo no mesmo período. Esses fatos demonstram seu animus de manter neste país "habitação permanente à sua disposição" Por outro lado, deve ser lembrado que, a teor do inciso IV anteriormente transcrito, mesmo para um brasileiro que passou à condição de não-residente, basta a entrada no país com ânimo definitivo, para que readquiria, no mesmo dia, a condição de residente. Neste caso, a entrega da DIRPF na condição de residente já seria prova suficiente desse ânimo.

A meu ver, considerando que os fatos geradores lançados são de 2002 e 2003, a diligência realizada em nada ajuda os argumentos do recorrente. Com efeito, ela mostra uma entrada em 26/10/2001, outra em 02/11/2001; saída em 10/11/2001 e entrada em 08/03/2002; outra entrada em 15/03/2002; saída em 23/03/2002 com nova entrada em 07/12/2002. Em 2003, há os seguintes registros: saída em 05/01/2003, entrada em 06/12/2003 e nova saída em 27/12/2003. Ou seja, com esses registros evidencia-se que o contribuinte tem intenso trânsito de entrada e saída do país, o que pode significar laços fortes com o exterior, mas também com o Brasil, para cujo território retorna amiúde.

Esses mesmos registros não permitem afirmar, contudo, que ele esteve por mais de doze meses consecutivos no exterior. Lembrando que, mesmo que tivesse apresentado essa prova, bastaria um dia no Brasil com ânimo definitivo, para que sua situação se alterasse.

O racional dispendido nos precedentes acima foi utilizado no Acórdão nº 2401-006.138, de 10.04.2019. Na oportunidade, o CARF negou provimento à solicitação de cancelamento da sua DIRPF apresentada no exercício de 1999, pois teria passado à condição de não-residente no ano anterior. Entretanto, a decisão entendeu que caberia ao contribuinte comprovar a ausência por mais de doze meses consecutivos, tendo em vista que não foi entregue a Declaração de Saída e ainda foi entregue a Declaração de Ajuste Anual. Além disso, entendeu-se que não é suficiente a comprovação de residência em outro país, visto que as normas internacionais reconhecem a possibilidade de dupla-residência.

No que diz respeito à ocorrência do fenômeno da dupla residência fiscal, o CARF, ao analisar o Acórdão nº 2202-004.347, de 04.04.2018, reconheceu que o contribuinte era residente fiscal tanto nos Estados Unidos quanto no Brasil, de onde recebia rendimentos. Nesse caso, o CARF determinou que o valor aqui tributado fosse deduzido da tributação nos Estados Unidos, em decorrência de legislação tributária norte-americana.

Em sua defesa, o contribuinte invocou o Ato Declaratório SRF nº 28, de 26.04.2000, que dispõe sobre a compensação do imposto pago nos Estados Unidos da América com o imposto devido no Brasil. Por seu turno, o colegiado entendeu que o referido normativo não pode ser aplicado ao caso concreto, visto que os rendimentos auferidos pelo autuado foram pagos por empresas sediadas no Brasil, e não por fontes norte-americanas. Logo, o imposto pago em território nacional que poderá ser compensável com o imposto pago no exterior, e não o contrário. Vejamos o trecho abaixo da ementa:

(...)

BITRIBUTAÇÃO. NÃO OCORRÊNCIA.

O imposto incidente sobre rendimentos recebidos de fontes pagadoras situadas no Brasil por pessoas aqui residentes não pode ser compensado com o imposto eventualmente pago nos Estados Unidos da América sobre esses mesmos rendimentos; nesse caso ocorre o contrário: o imposto pago aqui é que é compensável com o valor devido lá, de modo que, se o contribuinte omitiu tais rendimentos na declaração de ajuste anual entregue no Brasil, não pode pretender abater do valor aqui devido o imposto pago no exterior.(...)

O fenômeno da dupla residência fiscal também foi reconhecido pelo tribunal administrativo no julgamento do Acórdão nº 2201-004.737, de 03.10.2018. O precedente possui a particularidade de envolver ex-jogador de futebol, publicamente conhecido, atraindo, por conseguinte, o Artigo 17 da CM OCDE, que trata sobre o tratamento direcionado a artistas e atletas.

Todavia, o referido dispositivo não foi analisado pelo Conselheiro Relator Marcelo Milton da Silva Risso, que fundamentou o seu voto no art. 14 da Convenção Brasil-Japão, promulgada pelo Decreto nº 61.899/1967 e modificado pelo Decreto nº 81.194/1978. Vejamos, abaixo, o trecho do dispositivo que foi analisado pelos julgadores:

Artigo 14

(...)

2) Não obstante o disposto no parágrafo (1) as importâncias recebidas por uma pessoa residente num Estado Contratante a título de remuneração de um emprêgo exercido no outro Estado Contratante serão isentas do impôsto nesse outro Estado Contratante se:

a) o beneficiário permanecer nesse outro Estado Contratante durante um período ou períodos que, no ano fiscal e causa, não exceda um total de 183 dias;

b) a remuneração fôr paga por um empregador ou em nome de um empregador que seja residente nesse outro Estado Contratante;

c) o encargo da remuneração não fôr suportado por um estabelecimento permanente ou por uma instalação fixa que o empregador possuir nesse outro Estado Contratante.  
(...)

Percebe-se que o artigo 14 da Convenção Brasil-Japão reproduz o critério objetivo de contagem de dias disposto na IN SRF nº 208/2002. Com efeito, a decisão não considerou suficiente a comprovação de residência em outro país, tendo em vista que as normas internacionais contemplam a possibilidade de residência simultânea. Por fim, foi alegado que o contribuinte não forneceu documentação robusta demonstrando que era residente no exterior.

O Acórdão nº 2301-005.685, de 03.10.2018, cancelou o auto de infração lavrado por suposta ausência de recolhimento de IRPF incidente sobre rendimentos oriundos da Argentina por residente fiscal no Brasil. No caso, o contribuinte alegou que a cobrança do IRPF pela fiscalização era indevida, uma vez que a sua residência fiscal seria na Argentina, país ao qual submete seus rendimentos à tributação. Em sua defesa, explicou que em função de exigência da legislação societária brasileira, para que pudesse assumir o cargo de diretor em sociedade estabelecida no Brasil, era necessário obter um visto permanente e possuir uma residência no Brasil.

Nos autos constam documentos que comprovam a residência fiscal na Argentina, notadamente que demonstram (i) a residência e centro de interesses vitais, (ii) o matrimônio em Buenos Aires, assim como o nascimento de todos os filhos, (iii) nacionalidade Argentina do contribuinte e da família, (iv) a participação em diversas Associações e Clubes na Argentina; (v) a aposentadoria na Argentina; (vi) a sua posição de acionista em diversas empresas na Argentina, exercendo o cargo de diretor de todas elas, bem como os dividendos recebidos; (vii) contas correntes de sua titularidade; (viii) a propriedade de diversos imóveis, inclusive o de sua residência e a casa de veraneio, (ix) contas de gás, luz, água, telefone, condomínio e contribuição territorial da residência e da casa de veraneio; e (x) o pagamento de antecipações do imposto de renda na Argentina.

O precedente é emblemático, pois foi a primeira oportunidade em que o CARF, de forma expressa, entendeu que uma convenção internacional, no caso a Convenção Brasil-Argentina, deveria prevalecer sobre a legislação doméstica, por força do disposto no art. 98 do CTN. Com efeito, aplicando-se as regras de desempate previstas nos acordos de bitributação, conforme

orientação da CM OCDE, restou configurado que o centro de interesses vitais do interesse é na Argentina, e não no Brasil, conforme pretendia a fiscalização. Veja-se:

No presente caso, aplica-se a Convenção, por conta da determinação do Art. 98 do CTN. Tendo em vista que a Convenção determina que será considerado domicílio fiscal aquele onde o Contribuinte possui suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais), analisa-se a documentação trazida pelo Contribuinte para a constatação de onde realmente é seu domicílio fiscal, para fins de tributação.

Por último, cite-se o Acórdão nº 2301-007.136, de 04.03.2020. No precedente anteriormente citado, o CARF entendeu pela prevalência da convenção tributária internacional sobre a legislação doméstica, na forma do art. 98 do CTN. Todavia, apesar da proximidade temporal das decisões, o mesmo não ocorreu no presente caso.

Na ocasião, entendeu-se, por maioria de votos, que o brasileiro que pretende residir no exterior deve cumprir com as obrigações acessórias a fim de estabelecer sua condição de não-residência. Além disso, a continuidade na entrega da DIRPF e a manutenção de imóveis em território nacional demonstram a intenção do contribuinte em residir no Brasil e, portanto, sujeita-se à legislação tributária brasileira, podendo, por sua vez, compensar o imposto pago no exterior.

Em sua defesa, o contribuinte alegou que a entrega da declaração de imposto de renda ocorreu por um equívoco, tendo em vista que, por possuir bens imóveis no Brasil, entendeu ser obrigatória a apresentação da mesma. Além disso, o contribuinte juntou aos autos os seguintes documentos: (i) cartão de cidadão português; carta de condução (equivalente à carteira de habilitação brasileira); (iii) fatura de energia elétrica, gás e água em endereço residencial; (iv) boleto de cota condominial, contas de telefonia residencial e celular; (v) contrato de trabalho; (vi) certificado de residência fiscal emitido pelo consulado; dentre outros.

O Relator entendeu que a extensa documentação colacionada aos autos evidenciava que o centro de interesses vitais do contribuinte residia em Portugal, e não no Brasil, como pretendia a fiscalização. Todavia, não foi este o entendimento que prevaleceu. O voto vencedor caminhou no sentido de que a IN SRF nº 208/2002 é expressa ao afirmar que o brasileiro que desejar abandonar sua condição de residente fiscal no Brasil deverá comunicar o fato à Receita Federal, por meio de declaração própria.

Por fim, a continuidade na entrega da Declaração de Ajuste Anual, bem como a manutenção de bens e imóveis em território nacional, é suficiente para comprovar o interesse do contribuinte em manter o vínculo fiscal com o Brasil. Com base nesse fundamento, o CARF entendeu que, inobstante a documentação apresentada pelo contribuinte, esta apenas demonstrava a dupla residência fiscal, não o seu centro de interesses vitais:

Pois bem, ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, o recorrente informou possuir residência no Brasil. Além disso, facilmente se constata que ele possui vários imóveis no país e auferir, aqui, rendimentos de atividade rural desempenhada em várias fazendas de sua propriedade no Brasil, ficando evidente, pelos elementos dos autos, que é neste país que estão seus interesses vitais. Assim, como muito bem andou o acórdão recorrido, deve-se aplicar o disposto no art. 4º, item a, segundo o qual a residência é determinada pelo local em que o contribuinte possua mais estreitas relações pessoais e econômicas (centro de interesses vitais). Desse modo, os rendimentos recebidos por conta e ordem da empresa da empresa Zagope deveriam ter sido declarados ao Fisco brasileiro e devidamente submetidos à tributação pátria.

Diante de todo o exposto, percebe-se que, apesar das singularidades e especificidades de alguns precedentes, a grande maioria permite a percepção dos principais aspectos levantados tanto pelas autoridades fazendárias, responsáveis pela lavratura da infração, quanto pelos conselheiros do CARF, que irão, de acordo com o direito aplicável e os fatos, confirmar ou revogar a autuação. Com efeito, podemos verificar a divisão em elementos materiais e elementos formais

Dentre os elementos materiais, podemos citar os seguintes elementos:

(i) Mudança de residência da família e estabelecimento de vínculo de trabalho no exterior, local de manutenção de contas bancárias, contratos, planos de saúde, títulos de clube, carteira de motorista, dentro outros, conforme trechos abaixo:

*São inúmeros documentos que comprovam que o Contribuinte de fato tem ligações pessoais e econômicas mais estreitas com a Argentina. É lá onde nasceu, casou-se, residem seus filhos, movimenta sua conta bancária, tem a maioria de seus imóveis e suas empresas, paga por sua aposentadoria, pertence à inúmeras entidades e associações civis, tem sua sepultura já adquirida no Cemitério do Norte; e etc. (Acórdão nº 2301-005.685, de 03.10.2018).*

*Refiro-me, notadamente, ao Green Card, ao Certificado de Naturalização emitido pelo Serviço de Imigração e Naturalização dos Estados Unidos [...] Interessado contribuiu para Previdência Social americana durante todo o período do débito apurado pela Fiscalização, conforme atesta a Declaração da Previdência Social [...] Os extratos do Seguro Saúde Privado revelam que o Recorrente e sua família realizaram consultas médicas e tratamentos de saúde no período de 1993 a 2006, em*

*unidades clínicas e/ou hospitalares sediadas nos Estados Unidos. O filho do Interessado, nascido nos Estados Unidos, estudava naquele país durante todo o período objeto de fiscalização. (Acórdão nº 2801-003.486, de 14.04.2014).*

*[...] contribuinte anexou ao seu recurso declaração emitida pela TUFTS UNIVERSITY, na qual se afirma que a recorrente lá ocupou a função de professora no período de 1994 a 2010; [...] Juntou ainda certificado, registrado sob o n A028329914, emitido pelo US District Cort of Massachussetts, de naturalização americana, [...] e cópia do seu passaporte americano, na qual constam várias saídas e entradas no território americano. (Acórdão nº 2801-003.359, de 22.01.2014).*

(ii) Frequentes retornos ao Brasil em razão da manutenção de laços familiares:

*[...] Ou seja, com esses registros evidencia-se que o contribuinte tem intenso trânsito de entrada e saída do país, o que pode significar laços fortes com o exterior, mas também com o Brasil, para cujo território retorna amiúde. (Acórdão nº 2201-004.451, de 04.04.2018).*

*[...] os indícios apresentados no relatório fiscal [...], notadamente as idas e vindas para o exterior, sempre com saídas e retorno ao aeroporto Salgado Filho em Porto Alegre, demonstram cabalmente que era no Brasil o centro de suas atividades regulares, fatos suficientes para revelar seu domicílio fiscal e submissão à tributação segundo as leis brasileiras. (Acórdão nº CSRF/04-00.272, de 12.06.2006).*

(iii) Propriedade ou locação de imóveis no exterior (em particular, para moradia). A manutenção de imóvel, veículo e outros ativos relevantes no Brasil:

*Com efeito, ao entregar sua declaração de imposto de renda nos anos-calendário 2002 e 2003 ela atestou sua condição de residente no país, o que é corroborado pela manutenção em território nacional de imóvel e veículo no mesmo período. Esses fatos demonstram seu animus de manter neste país "habitação permanente à sua disposição. (Acórdão nº 2201-004.452, de 04.04.2018).*

*Pois bem, ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, o recorrente informou possuir residência no Brasil. Além disso, facilmente se constata que ele possui vários imóveis no país e auferir, aqui, rendimentos de atividade rural desempenhada em várias fazendas de sua propriedade no Brasil, ficando evidente, pelos elementos dos autos, que é neste país que estão seus interesses vitais. [...] (Acórdão nº 2301-007.136, de 04.03.2020).*

Por outro lado, os elementos formais podem ser divididos nos seguintes tópicos:

(i) Ônus da prova do contribuinte:

*Tendo em vista a não apresentação de Declaração de Saída Definitiva do País e de Certidão Negativa, caberia ao contribuinte comprovar sua residência no exterior, com "animus" definitivo, apresentando, por exemplos, contratos firmados entre o contribuinte e Kabushi Kaisha Hitachi Sports, clube de futebol japonês, para realização de atividades de futebol profissional e cópia do passaporte que restassem demonstradas todas as saídas do Brasil e respectivas entradas, para que seus*



*rendimentos fossem tributados como residente durante apenas os doze meses de ausência (Acórdão nº 2201-004.737, de 03.10.2018).*

*Assim, por ausência de provas a cargo do Recorrente de que era domiciliado no exterior, na época da ocorrência dos fatos, ao contrário do que declarou em DIRPF [...] VOTO por negar provimento ao recurso. (Acórdão nº 2801-003.405, de 19.02.2014).*

(ii) Cumprimento das obrigações acessórias:

*Destaque-se que a condição de não-residente somente atinge os brasileiros que saem do país, temporária ou definitivamente, caso tenham cumprido as obrigações fiscais acessórias, como incontestavelmente estabelece os incisos I e II do art. 3º da IN nº 208, de 2002. (Acórdão nº 2301-007.136, de 04.03.2020)*

*Presume-se a residência do contribuinte no Brasil, já que não entregou a DIPF de saída definitiva do país e ainda continuou apresentando as DIPF dos períodos subsequentes. A prova em contrário desta conclusão é ônus do sujeito passivo. (Acórdão nº 2101-00.937, de 09.02.2011).*

(iii) Continuidade na apresentação da Declaração de Ajuste Anual mesmo após a saída do território brasileiro como indício do ânimo de manter a residência no país:

*O recorrente não fez prova de que tenha cumprido as obrigações acessórias necessárias para se estabelecer sua condição de não-residente, pelo contrário, ao invés de apresentar a Declaração de Saída Definitiva do País, continuou a apresentar Declarações de Ajuste Anual, o que comprova o seu interesse e a sua intenção de manter o vínculo fiscal com o país. Portanto, nos termos do que consta no inc. V do art. 2º da IN nº 208, de 2002, o recorrente é residente para efeitos fiscais. (Acórdão nº 2301-007.136, de 04.03.2020).*

*[...] mesmo para um brasileiro que passou à condição de não-residente, basta a entrada no país com ânimo definitivo, para que readquirira, no mesmo dia, a condição de residente. Neste caso, a entrega da DIRPF na condição de residente já seria prova suficiente desse ânimo. (Acórdão nº 2201-004.451, de 04.04.2018).*

## CONCLUSÃO

Diante do exposto ao longo do presente trabalho, percebe-se que, no âmbito do direito civil brasileiro, o domicílio caracteriza-se como a sede principal dos negócios e das ocupações habituais da pessoa física, de onde irradia sua atividade jurídica e onde se reputa que essa pessoa possa ser encontrada para responder por suas obrigações. Em regra, a pessoa física é livre para eleger o lugar onde fixará seu domicílio civil, bastando que ali estabeleça sua residência com ânimo definitivo, conforme preceitua o artigo 70 do Código Civil de 2002.

Por sua vez, a residência caracteriza-se como a morada habitual, estável e certa da pessoa física, além do lugar onde essa mantém o centro de suas ocupações, enquanto o ânimo definitivo poderá ser verificado a partir de circunstâncias externas que demonstrem a intenção da pessoa física de fazer daquele local o centro de suas atividades, tais como: o exercício da profissão, manutenção de relações sociais, indicação do local como domicílio em negócios e atos jurídicos, dentre outros.

No âmbito do direito tributário, vimos que os conceitos de domicílio e de residência são rotineiramente usados como sinônimos, sendo mais comum, entretanto, a utilização do termo residência, principalmente em razão dos acordos de bitributação. Para fins de imposto de renda, a residência da pessoa natural será caracterizada a partir de disposições legais e regulamentares específicas que distinguem as pessoas físicas residentes no Brasil das pessoas físicas não-residentes no Brasil. Tal distinção é apresentada de forma objetiva nos artigos 2º e 3º da Instrução Normativa nº 208, de 27.09.2002, da Secretaria da Receita Federal, atual Secretaria da Receita Federal do Brasil.

Como visto, a caracterização da residência é relevante para fins de limitação da pretensão estatal, tendo em vista que o ordenamento brasileiro aplica simultaneamente o princípio da residência e o princípio da fonte. É a partir da condição de residente fiscal que poderá ser verificada a sujeição tributária de determinado contribuinte, ou seja, se esse ficará sujeita à tributação pelo IR sobre seus rendimentos mundiais (pessoa física residente), ou, então, à tributação pelo IR exclusivamente quanto aos seus rendimentos de fontes situadas no Brasil (pessoa física não-residente).

De acordo com tais dispositivos, verifica-se que a caracterização da residência para fins de identificação do tipo de tributação pelo IR aplicável baseia-se tanto em critérios objetivos (tempo de permanência da pessoa física no País ou fora dele, tipo de visto de que a pessoa física é titular, trabalho com vínculo empregatício), ora com base em critérios eminentemente subjetivos (residência em caráter permanente, retorno do brasileiro não-residente ao País com ânimo definitivo).

Ocorre que a verificação do critério subjetivo, notadamente a verificação do caráter permanente e da entrada com ânimo definitivo, diferentemente do que ocorre com os critérios objetivos, são de difícil constatação, principalmente em razão do silêncio da legislação pátria.

Com efeito, a fim de observar os elementos que são utilizados pelas autoridades administrativas, em especial a Receita Federal e o Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. Diante do estudo de caso proposto, concluiu-se que há uma divisão em elementos de cunho material e cunho formal.

Os elementos materiais são: (i) o local de residência da família, (ii) local de exercício da atividade profissional. (iii) retornos frequentes ao Brasil, (iv) manutenção de bens imóveis e moveis em território nacional.

Por outro lado, os elementos formais são: (i) o não cumprimento da obrigação acessória de informar a intenção de transferir a residência para o exterior por meio da Declaração de Saída Definitiva, (ii) continuidade na apresentação da DIRPF mesmo após a saída do território brasileiro, (iii) a não comprovação da intenção de ânimo de tornar-se residente no exterior.

Verifica-se, portanto, que, caso o contribuinte não se atente aos elementos acima, a sua transferência de residência poderá ser desconsiderado pelas autoridades fazendárias, o que poderá ocorrer na lavratura de eventuais autos de infração.

## REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

BRASIL. *Solução de Consulta COSIT nº 169, de 26.12.2016*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=80076>

BRASIL. *Solução de Consulta COSIT nº 299, de 17.10.2014*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=58447&visao=anotado>

BRASIL. *Solução de Consulta da SRF/10ª Região Fiscal nº 56, de 30 de junho de 2010*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/consulta.action?facetsExistentes=&orgaosSelecionados=&tiposAtosSelecionados=72&lblTiposA->

BRASIL. *Solução de Consulta da SRRF/01ª Região Fiscal nº 48, de 14.10.2010*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=85429>

BRASIL. *Solução de Consulta nº 7, de 27.01.2020*. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=107040&visao=anotado>

GOMES, Orlando. *Introdução ao Direito Civil*. 16ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2000.

GONÇALVES, Carlos Roberto. *Direito Civil Brasileiro*. Parte Geral. V. I. São Paulo: Saraiva, 2003.

OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017*. Published on December 18, 2017. Disponível em <https://www.oecd.org/ctp/treaties/model-tax-convention-on-income-and-on-capital-condensed-version-20745419.htm>

PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*. Introdução ao Direito Civil. Teoria Geral de Direito Civil. V. I. 20ª Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

RODRIGUES, Silvio. *Direito Civil*. Parte Geral. V.1. 32ª Ed. São Paulo: Saraiva, 2002.

SCHOUERI, L. E. Relação entre tratados internacionais e a lei tributária interna. In: P. B. Casella et al (Org.). *Direito internacional, humanismo e globalidade*: Guido Fernando Silva Soares. São Paulo: Atlas, 2008

SCHOUERI, L. E.; PEREIRA, R. C. L. Tributação Internacional e o Direito Interno. In: MARTINS, Ives Gandra da Silva. (Org.). *Tributação Internacional e o Direito Interno*. 1ed. Porto Alegre: LexMagister, 2018.

SCHOUERI, L.E. Regras de Residência Fiscal da Pessoa Física no Direito Comparado e no Direito Brasileiro. *Revista Tributária das Américas*, v. 5, 2012.

SCHOUERI, Luís Eduardo. *Residência fiscal da pessoa física*. Direito Tributário Atual, São Paulo, n. 28, 2012.

STF. *RE 460.320/PR*, Relator(a): GILMAR MENDES, Relator(a) p/ Acórdão: DIAS TOFFOLI, Tribunal Pleno, julgado em 05/08/2020, PROCESSO ELETRÔNICO DJe-243 DIVULG 05-10-2020 PUBLIC 06-10-2020

STJ. *REsp 1325709/RJ*, Rel. Ministro NAPOLEÃO NUNES MAIA FILHO, PRIMEIRA TURMA, julgado em 24/04/2014, DJe 20/05/2014

US. *Statute Of The International Court Of Justice*. San Francisco, United States. 26 June 1945. Disponível em: [https://legal.un.org/avl/pdf/ha/sicj/icj\\_statute\\_e.pdf](https://legal.un.org/avl/pdf/ha/sicj/icj_statute_e.pdf)

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 2015.