



REGRAS DE RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA FÍSICA NO DIREITO COMPARADO E NO DIREITO BRASILEIRO

Revista Tributária das Américas | vol. 5/2012 | p. 347 | Jan / 2012
DTR\2012\450261

Luís Eduardo Schoueri

Professor titular de Direito Tributário da USP. Acadêmico titular da ATA.

Área do Direito: Internacional; Tributário

Resumo: O presente artigo tem por escopo analisar a residência fiscal das pessoas físicas enquanto elemento de conexão no Direito Tributário Internacional. Neste sentido, após evidenciar a vinculação do princípio da residência à capacidade contributiva, o artigo apresenta as diversas formas através das quais o referido princípio se materializa na legislação interna de vários países, para então dedicar especial atenção ao caso brasileiro.

Palavras-chave: Direito tributário internacional - Elementos de conexão - Residência fiscal das pessoas físicas.

Abstract: This article intends to analyze the residence of individuals as a connecting factor within the international tax law. In this respect, after evincing the link of the residence principle to the ability to pay, the article presents the several ways through which the referred principle materializes itself in the internal law of several countries, and then dedicates especial attention to the Brazilian case.

Keywords: International tax law - Connecting factors - Residence of individuals.

Sumário:

1.INTRODUÇÃO: O BINÔMIO “FONTE VS. RESIDÊNCIA” - 2.O PRINCÍPIO DA RESIDÊNCIA, A UNIVERSALIDADE E A SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA ILIMITADA - 3.AS REGRAS DE RESIDÊNCIA FISCAL DAS PESSOAS FÍSICAS NO DIREITO COMPARADO - 4.A CONDIÇÃO DE RESIDENTE E NÃO RESIDENTE PARA PESSOAS FÍSICAS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA - 5.CONSIDERAÇÕES FINAIS

1. INTRODUÇÃO: O BINÔMIO “FONTE VS. RESIDÊNCIA”

É característica do Direito Tributário Internacional a discussão sobre qual Estado tem legitimização para tributar a renda em uma transação internacional. Trata-se de um debate derivado da adoção, pela lei tributária interna de cada país, de diferentes “elementos de conexão” a justificar o alcance de situações onde se verifica a presença de elementos alienígenas.¹

Como bem aponta Reuven Avi-Yonah, o referido debate parte de uma premissa fundamental que se construiu na esfera (notadamente costumeira)² do Direito Internacional, segundo a qual um país não pode tributar rendas estrangeiras de não residentes que não possuam qualquer conexão com ele.³ É dizer, torna-se mandatório, a partir dos costumes internacionais, que a imposição tributária guarde algum elemento de conexão com o Estado que impõe a exação. Assim é que, desde o final do século XIX, a doutrina, a partir de noções como fonte, residência, pertinência econômica, entre outros, discute quais seriam os critérios para se estabelecer a sujeição tributária pelo imposto de renda.

Tais discussões permearam todo o século passado, fazendo-se presentes, em especial, nos esforços para a elaboração de modelos de convenção para evitar a bitributação, que tiveram início em 1921, ainda sob a égide e patrocínio da Liga das Nações, e se consolidaram por meio da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (“OCDE”) que, em 1956, instituiu um Comitê Fiscal (a partir de 1971, “Comitê para Assuntos Fiscais”) composto por autoridades governamentais encarregadas da negociação dos acordos de bitributação.

É em tal contexto que se desenvolveu o debate conhecido pelo binômio “fonte vs. residência” que, embora tenha pautado os escritos doutrinários dos séculos XIX e XX, continua a se arrastar nos dias atuais. Sob tal rubrica, encontra-se um ponto fundamental e caro ao Direito Tributário Internacional, i.e., a discussão sobre quem deve tributar a renda derivada de uma transação internacional: o país da fonte do rendimento (princípio da fonte) ou o país em que reside o seu beneficiário (princípio da



residência).⁴

Em comum, fonte e residência apontam a busca da concretização da pertinência econômica, referida por Schanz.⁵ Do ponto de vista do direito tributário internacional, sua escolha ganha relevância porque ambos os elementos de conexão investigam a capacidade contributiva. Se é costume internacional que a tributação se condiciona à existência de um elemento de conexão,⁶ também parece certo que a adoção dos critérios de fonte e residência satisfazem o Direito Internacional, já que a capacidade contributiva, acolhida nos mais diversos ordenamentos jurídicos, de modo tácito ou exposto,⁷ serve para a concretização do princípio da igualdade; sendo este um princípio de direito reconhecido pelas nações civilizadas, ganha o *status* de fonte do Direito Internacional, nos termos do art. 38 da Corte Internacional de Justiça.

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.

É com o estudo do princípio da residência associado às pessoas físicas e, em especial, com as mais diversas formas através das quais ele se materializa na legislação interna de cada país, que se preocupa o presente artigo, onde se dedicará especial atenção ao caso brasileiro.

2. O PRINCÍPIO DA RESIDÊNCIA, A UNIVERSALIDADE E A SUJEIÇÃO TRIBUTÁRIA ILIMITADA

O princípio da residência, diferentemente do princípio da fonte, 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. Ignora-se, dessa forma, o local de produção do rendimento ou de pagamento para se definir a legitimação do Estado para tributar determinada transação, privilegiando-se, ao contrário, a residência do contribuinte como critério a estabelecer a sujeição passiva ao imposto de renda.

Trata-se a residência do critério de conexão mais utilizado pelos ordenamentos jurídicos para tributar fatos ocorridos além do território do Estado.⁸ Embora o conceito de residência seja particular de cada sistema, encontrando-se definido na legislação interna de cada país e apresentando diversos critérios para a sua aferição, costuma denotar, em linhas gerais, circunstâncias em que o agente encontra-se estabelecido no território de um Estado, apresentando determinado grau de permanência neste. Conquanto seja verdadeiro que a residência fiscal seja distinta da cidadania, aponta-se uma *ratio* comum entre ambas: a atribuição de um *status* do qual surgem direitos, deveres e obrigações; nas palavras de Garbarino, o traço comum entre cidadania e residência fiscal é que ambas exprimem uma ligação efetiva, que serve para produzir determinados efeitos jurídicos provenientes do exercício da soberania estatal.⁹ Essa noção pode ser relevante para a definição do domicílio, já que lembra a pertinência econômica, que permite descartar como domicílio fiscal meras presenças que não tenham caráter de continuidade.

Há quem, como Guillermo Teijeiro, sustente que, em face do fato de que cada Estado define os requisitos que os indivíduos devem apresentar para serem considerados residentes, a única exigência imposta pelo Direito Internacional consistiria na necessidade de existência de uma mínima conexão física entre o indivíduo e o Estado.¹⁰

Entretanto, tal pensamento não parece adequado. Conforme já se apontou, a residência é critério acolhido pelo Direito Tributário Internacional porque serve para aferir a capacidade contributiva. Por meio da residência surge o que Schanz denominou “pertinência econômica”: o indivíduo residente em determinada comunidade participa suficientemente da vida econômica desta, podendo ser chamado a contribuir para seus custos.

Sacchetto percebe essa relação entre residência e pertinência econômica, ao afirmar que a residência é uma ficção jurídica,¹¹ já que o elemento pessoal aponta a existência de relações econômicas no âmbito do Estado, seja o gozo de bens, seja a sua participação em atos ou fatos de conteúdo econômico. Como toda ficção jurídica, não pode ser empregada sem que se tenha em conta a base da ficção. Ou seja: nada impede que, por ficção, se empreste à mera residência o



consequente normativo de uma efetiva participação em atos econômicos; há que ter em conta, entretanto, que se a residência não refletir, de modo algum, uma participação na vida econômica, então esse critério já não mais será satisfatório.

Tal seria o exemplo da pessoa extremamente doente que, por exigências médicas, é transferida para um hospital em outro país, onde passa o restante de sua vida. Por mais que possa vir a ser longa sua permanência, nem por isso a residência que assim for caracterizada indicará algum vínculo à atividade econômica daquele país que justifique tributação excedente àquela sobre seu consumo de subsistência.

Essa ideia de vinculação da residência à capacidade contributiva já era defendida na metade do século passado. Era o que já sustentava um dos pioneiros do estudo do Direito Tributário Internacional, Manlio Udina.¹²

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.¹³ 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.¹⁴

Não há vinculação obrigatória entre o princípio da residência e a universalidade da tributação, podendo o Estado que adota o critério da residência limitar o alcance de sua lei a circunstâncias ocorridas em seu território (territorialidade pura). Tal o caso, por exemplo, quando não se levam em consideração manifestações de capacidade econômica ocorridas fora do território, para a fixação da alíquota progressiva a que se deve sujeitar o contribuinte. O Brasil, até o advento da Lei 9.249/1995, ao tributar as pessoas jurídicas aqui sediadas (princípio da residência), limitava o alcance do imposto às situações aqui ocorridas.

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.

Entretanto, em regra, os sistemas jurídicos que adotam a residência como elemento de conexão a lastrear o alcance do poder tributário do Estado encontram-se associados, no que se refere à tributação de seus residentes, a um sistema de bases universais (*world-wide income basis*), no qual o Estado toma por base tributável todos os rendimentos (tanto de fonte interna, quanto de fonte externa) auferidos por seus residentes, sejam estes pessoas físicas ou jurídicas. É neste sentido que se fala em uma sujeição tributária ilimitada (*unbeschränkte Steuerpflicht* ou *full tax liability*) dos residentes de determinado país.

As bases para o princípio que veio a se desenvolver como o da universalidade da tributação (*world-wide taxation*), que legitimava o Estado onde residisse o contribuinte a exigir tributo não somente sobre a renda auferida nos limites do seu território, mas em bases mundiais, remontam aos estudos de Wagner, desenvolvidos no final do século XIX.¹⁵

Em relação ao tema, embora, em termos teóricos, possa se cogitar diversas combinações de critérios, não há como se negar a clara tendência, nos sistemas fiscais hodiernos, da adoção do elemento de conexão da residência,¹⁶ associado a uma “obrigação tributária ilimitada”.¹⁷ Não é diferente, a este respeito, a constatação da OCDE, no sentido de que o critério da residência, entendido enquanto um vínculo pessoal do contribuinte com o Estado, faz-se acompanhar, em geral, de uma *full tax liability*.¹⁸ No mesmo sentido são, também, as considerações de Reuven Avi-Yonah, quando este nota que, com a exceção dos Estados Unidos, quase nenhum outro país no mundo reclama o direito de tributar seus cidadãos em relação à renda de fontes estrangeiras quando estes vivem permanentemente em outro Estado, i.e., residem no exterior.¹⁹

Atualmente, a maioria dos países do mundo adota uma combinação do princípio da residência, com relação aos residentes, com o princípio da fonte, em relação aos não residentes. É dizer, os residentes são tributados em sua renda mundial, independentemente da origem, enquanto os não residentes são tributados apenas com relação aos rendimentos que se originam no território do país.



Neste sentido, falar-se em residente e não residente implica considerar (com a notória exceção, já referida, dos Estados Unidos, e de outros poucos países, como México e Filipinas, que adotam a nacionalidade como elemento de conexão)²⁰ a dualidade entre sujeição tributária ilimitada (*unbeschränkte Steuerpflicht*), reservada àqueles indivíduos que se qualificam como residentes do país, e sujeição tributária limitada (*beschränkte Steuerpflicht*), própria dos não residentes, que são tributados apenas em relação aos rendimentos derivados de fontes nacionais.

Em relação ao tema, asseveram J. S. Phillips e M. H. Collins, a partir dos diversos *reports* nacionais apresentados no âmbito da *International Fiscal Association*, ainda em 1985, que, regra geral, sistemas tributários estabelecem distinção entre os indivíduos que, devido a algum tipo de presença física no Estado são tratados como *fully liable to tax* e aqueles que não se encontram presentes ou cuja presença é meramente temporária, que são submetidos a tributação limitada ou tipos especiais de tributação.²¹ Não é diferente a conclusão a que chegou Luc de Broe, já em 2002, ao verificar, nos vários relatos nacionais realizados na esfera da *International Fiscal Association*, que a maioria dos países se utiliza da residência como elemento de conexão para sujeitar os indivíduos a uma tributação em bases mundiais, enquanto os não residentes são comumente tributados em uma base territorial, i.e., possuem sujeição tributária limitada aos rendimentos derivados de fonte nacional.²²

À quase unanimidade em favor do princípio da residência como critério de tributação, opuseram-se, historicamente, os países da América Latina, que defenderam a territorialidade da tributação. Entretanto, paulatinamente as legislações tributárias daqueles países foram, também elas, afastando-se da territorialidade, admitindo a tributação da renda universal a partir do critério da residência.

Assim, na disputa doutrinária entre territorialidade e tributação em bases universais, a opção pela residência e pela tributação em bases universais parece ter tomado melhor rumo: além de ser a posição defendida pela OCDE, é a que está em vigor na maioria dos países. Não é esta a oportunidade de se apresentarem argumentos que justificariam a revisão dessa tendência.

3. AS REGRAS DE RESIDÊNCIA FISCAL DAS PESSOAS FÍSICAS NO DIREITO COMPARADO

Conforme já se mencionou, as regras relativas à residência são próprias de cada ordenamento jurídico nacional.²³ No âmbito de cada país, tais regras podem advir da própria legislação, derivar da prática ou ainda de decisões judiciais.²⁴

Em comum, buscam uma relação suficiente com o Estado, a ponto de justificar-se a tributação. A expressão “pertinência econômica”, como visto, não deve ser deixada de lado, enquanto modo de concretizar o princípio da capacidade contributiva.

Não obstante essa identidade principiológica, basta um passar d'olhos pelas diversas legislações, para que se conclua que cada país adota seus próprios critérios, não se podendo afastar o risco de conflito entre as regras de residência fiscal, resultando de tal circunstância a possibilidade de uma pessoa ser um duplo residente (*dual resident*) e, dessa forma, tributável em dois ou mais países. Menos comum, mas também possível, é o caso de a pessoa, por não preencher os requisitos essenciais para a residência, não ser considerada residente para fins fiscais em nenhum país. Em tal situação, o indivíduo estará sujeito apenas à tributação no sistema de fonte (*source based taxation*) sobre a renda que derivar de cada país.

Ou seja: dada a falta de consenso acerca do conceito de “residência”, é perfeitamente possível que uma mesma pessoa preencha os requisitos de dois ou mais ordenamentos, sendo, portanto, residente em cada um deles, ou que não seja residente em nenhum país, já que não preenche os requisitos de qualquer deles.

No que se refere aos critérios para a determinação da residência, podem ser identificados sistemas que tomarão em conta elementos objetivos, plenamente quantificáveis, como a presença física no país (*physical presence*) e outros que buscarão índices diversos, normalmente não taxativos, mas indicativos de vínculos econômicos, sociais ou familiares (*center of vital interests*), existência de acomodações à disposição do indivíduo, ou outros os fatos e circunstâncias (*facts and circumstances*) que evidenciam a residência no país.²⁵ É ao que se refere Alberto Xavier como as concepções “subjetivistas” e “objetivistas” de residência.²⁶ Conforme afirma o referido autor, as concepções objetivistas contentam-se com a presença física do indivíduo no território do Estado,



fixando a duração suficiente para a conversão da estada em residência, ao passo que as concepções subjetivistas, além de exigir a permanência física em determinado local (*corpus*), reclamam a intenção de o indivíduo se tornar residente de um certo país (*animus*).

O *facts-and-circumstances approach*, elemento comum a diversas legislações sobre residência para fins fiscais, carrega clara incerteza derivada de seu conteúdo subjetivo, que se constata em expressões como *permanent home*, *personal and economic relations* e *habitual abode*.²⁷ Por tal razão, os Estados costumam combinar o referido critério com “testes” de natureza objetiva, a exemplo de regras baseadas no número de dias que o indivíduo passa no país em determinado período.²⁸

Daí a existência de um terceiro grupo: ao lado dos Estados que definem a residência das pessoas físicas a partir do critério objetivo, baseado na permanência do indivíduo no território além do prazo fixado em lei (*corpus*) e daqueles que se valem do critério subjetivo (*animus*), haveria, para Guillermo Teijeiro, o critério misto, que se baseia em uma aplicação combinada dos critérios mencionados.²⁹

A partir do que já foi exposto, compreende-se a definição de “residência” encontrada no glossário do *International Bureau of Fiscal Documentation*, onde o conceito encontra-se associado à tributação em bases mundiais e se diz que a sua aferição é realizada *on the basis of facts and circumstances*.³⁰

É curioso que a expressão “attachment with the country”, constante da referida definição, tenha evoluído para as relações pessoais. Se as relações econômicas refletem a ideia de pertinência econômica, meras relações pessoais exigem maior cuidado. Não seria tolerável que relações de parentesco, por exemplo, fossem suficientes para determinar a residência, já que até mesmo a ficção de capacidade contributiva a que se referiu Sacchetto³¹ deve encontrar limites. Ou seja: o fato de uma pessoa ter seus pais (idosos) ou filhos (maiores) em determinado país pode, claro, indicar algum vínculo pessoal com aquela localidade; dificilmente, entretanto, esse vínculo seria suficiente para que se justificasse uma tributação baseada em sua capacidade contributiva.

Não é incomum que indivíduos, pretendendo não oferecer à tributação de seu Estado de residência seus rendimentos auferidos no exterior, cogitem deixar de residir no referido Estado, passar alguns poucos anos como residentes de outro país e retornar ao seu Estado de origem logo após a realização dos referidos rendimentos.

Diante de tal circunstância, relata Luc de Broe que países escandinavos promulgaram legislações que buscam vedar a condição de não residente aos *short-term leavers*.³² Tais regras operam a partir de uma inversão no ônus da prova: as autoridades tributárias do país de emigração não precisam demonstrar que o contribuinte manteve sua residência no Estado, mas, ao contrário, o indivíduo tem a manutenção de sua residência ali presumida, e deve provar, durante determinado período de tempo (três anos na Finlândia,³³ cinco anos na Suécia),³⁴ que efetivamente cortou todos os laços substanciais com o país.

Na prática, as autoridades tributárias suecas aceitam o *status* de não residente de um indivíduo que até então residia na Suécia caso ele seja considerado residente no país para o qual emigrou e esteja sujeito, lá, a uma tributação ilimitada. De modo semelhante, um indivíduo que deixe a Noruega apenas ganhará a condição de não residente caso mostre-se apto a provar, depois de um período ininterrupto de um ano no exterior, que estabeleceu residência em outro país.³⁵

Na Holanda, também há regra semelhante: o indivíduo que retorne ao país dentro de um ano após sua emigração sem ter estabelecido residência fiscal em outro Estado terá a sua residência fiscal na Holanda presumida durante o referido período. Com tal regra, busca-se frustrar tentativas de evasão fiscal através de um indivíduo que não tenha qualquer residência enquanto esteja auferindo renda considerável, assim como mitigar a incerteza sobre a residência em casos de ausência temporária.³⁶

Desde já, cumpre registrar que a prorrogação da residência apenas se justifica pelo caráter antiabusivo da legislação, diante da presunção do legislador de que permanecem os vínculos com a economia local, não obstante as medidas tomadas pelo contribuinte no sentido de mudança de residência. Dada a dificuldade de controle quanto à efetividade dos fatos narrados pelo contribuinte, precavê-se o legislador por tais meios. Daí, também, verificar--se que as legislações que adotam a extensão da residência também contemplam a possibilidade de o contribuinte demonstrar a efetividade econômica de seu desligamento.

3.1 A residência a partir do critério objetivo



Conforme já se mencionou, legislações que adotam um critério exclusivamente objetivo para a determinação da residência fiscal dispensam considerações de cunho subjetivo relacionadas ao *animus*, “centro vital de interesses”, “laços duráveis” e figuras afins para se concluir pela sujeição tributária ilimitada do indivíduo. São casos em que basta contar o número de dias de permanência no país, para que se conclua pelo *status* de residente, ou não.

Neste sentido, a Índia nos oferece exemplo de legislação de natureza essencialmente objetiva, para os não nacionais. No referido país, o indivíduo é considerado residente fiscal caso tenha permanecido no Estado por um mínimo de 182 dias durante o ano fiscal anterior (de 1.º de abril a 31 de março). Tal prazo diminui para um mínimo de 60 dias na hipótese de o indivíduo ter permanecido na Índia por um mínimo de 365 dias durante os quatro anos fiscais anteriores ao último ano.³⁷

Também este parece ser o caso da Irlanda: a residência fiscal (*ordinary residence*) se determina exclusivamente a partir de uma permanência constante no país. Nem mesmo o fato de o contribuinte manter uma residência naquele país o faz residente fiscal. A residência fiscal de uma pessoa física surge quando se constata uma permanência na Irlanda por pelo menos 183 dias em um ano fiscal, ou se em conjunto, no ano fiscal e no imediatamente anterior, contam--se 280 dias de permanência, tendo sido pelo menos 30 dias no ano fiscal em questão. Abandonou-se o “princípio da Cinderela” (que exigia que o indivíduo estivesse na Irlanda à meia-noite, para que se contasse o dia em questão), mas meras passagens por um porto/aeroporto irlandês não contam.³⁸

3.2 A residência a partir do critério subjetivo

Ao contrário dos casos indiano e irlandês, os ordenamentos que adotam um critério subjetivo baseiam a aferição da residência fiscal em elementos como o “ânimo definitivo” ou o “centro vital de interesses” do indivíduo, inexistindo regra específica a estabelecer um prazo determinado para a aquisição da residência. Em tais casos, a extensão do período em que o indivíduo permaneceu no Estado é, quando muito, mais um elemento a integrar o conjunto de situações a serem analisadas. É dizer, o período de permanência torna-se apenas um elemento a indicar a presença do *animus* que, aferido a partir dos demais “fatos e circunstâncias”, é a regra.

Exemplo de jurisdição onde a residência fiscal se baseia em elementos de caráter subjetivo é a Holanda. No referido país, embora se estabeleça que a residência será aferida a partir de *facts and circumstances*, não se encontra outra disposição legal sobre o tema a especificar quais seriam os fatos relevantes, de modo que a análise da residência fiscal se dá caso a caso, a partir das manifestações jurisprudenciais sobre o tema. Neste sentido, considera-se relevante, na Holanda, a aferição do “centro de interesses pessoais e econômicos” do indivíduo ou a presença de “laços duráveis” com o país.³⁹

3.3 A residência a partir do critério misto

Não obstante os exemplos de Índia, Irlanda e Holanda, as legislações, em regra, baseiam a definição da residência fiscal em uma combinação dos critérios subjetivo e objetivo. É dizer, o critério misto, largamente utilizado, resulta de elementos objetivos e subjetivos, de modo que a residência é determinada não só com base em tempo de permanência, mas considerando também o *animus*, a intenção do indivíduo, bem como seus hábitos e relações.

Vê-se, neste sentido, o caso da França, onde, para que o indivíduo seja tido por residente para fins fiscais, basta ter no território francês o seu lar ou lugar principal de morada, o centro de seus interesses econômicos (critério subjetivo)⁴⁰ ou, alternativamente, uma permanência, na França, superior a 183 dias no ano-calendário (critério objetivo).⁴¹

A Suíça, embora estabeleça a presença de 30 dias com exercício de atividade econômica, ou de 90 dias de presença sem o exercício de qualquer atividade, para a sujeição ilimitada, também prevê elementos subjetivos para a análise da residência fiscal. A vontade do indivíduo de se estabelecer de maneira duradoura, verificada por meio não só de sua vontade interna, mas também pelas circunstâncias que permitam deduzir esta intenção, é de grande relevância; neste raciocínio, estabelece-se como fator central a necessidade de ter a Suíça como “centro dos seus interesses vitais” (pessoais, familiares, profissionais e econômicos).⁴² Também se considera residente aquele que deve ter residência na Suíça por determinação legal federal. A mulher casada (não separada) e o menor de idade não podem ter uma residência própria, dividindo-a com o marido ou pai.⁴³



No mesmo sentido, Espanha,⁴⁴ Nova Zelândia⁴⁵ e Indonésia⁴⁶ e Noruega⁴⁷ preveem dois critérios alternativos para a aferição da residência: a constatação da presença por 183 dias (6 meses para a Noruega) ou a análise da intenção do indivíduo e suas relações pessoais e profissionais.

A legislação italiana, por sua vez, determina que o residente da Itália deve ser: (a) registrado no Registro Civil italiano da população residente; ou (b) residente na Itália de acordo com o Código Civil (LGL\2002\400) italiano; ou (c) domiciliado na Itália, também de acordo com o Código Civil (LGL\2002\400); ou (d) presente em território italiano por pelo menos 183 dias.

Neste sentido, estabelece o Código Civil (LGL\2002\400) italiano que o domicílio de um indivíduo é o lugar onde este estabeleceu o centro principal de seus negócios e interesses, tanto econômicos quanto pessoais; já a residência corresponderia à morada habitual (*habitual abode*) do indivíduo. Na jurisprudência, construiu-se o entendimento de que a residência seria determinada a partir de dois fatores: a circunstância de estar permanentemente em um determinado lugar e a clara intenção de lá permanecer, mantendo o centro de suas relações sociais. A construção jurisprudencial também permitiu esclarecer que, no que tange ao conceito de domicílio, o centro de interesses do indivíduo não é apenas econômico, mas principalmente social, familiar e pessoal.⁴⁸ Não posso deixar de anotar que entendo que estes vínculos não poderão deixar de ter, também eles, natureza econômica (pertinência), sob pena de se descaracterizar a ideia de tributação justificada pela capacidade contributiva, acima examinada.

3.4 Regras de residência fiscal na Alemanha

O conceito de residência fiscal na Alemanha é de notória abrangência, merecendo considerações mais detidas. Nos termos do *Einkommensteuergesetz*, um indivíduo é residente e tributado, na Alemanha, em bases mundiais se ele possuir, no país, um “domicílio” (*Wohnsitz*) ou uma “residência habitual” (*gewöhnlicher Aufenthalt*). Ambas as expressões são definidas nos §§ 8.º e 9.º da *Abgabenordnung*.

Entende-se por domicílio, na legislação alemã, a manutenção de uma acomodação disponível no país em circunstâncias que levem a crer que ela seja não só mantida, como também utilizada pelo indivíduo. Surgem, pois, um elemento objetivo (possuir uma morada) e outro subjetivo (intenção de mantê-la e utilizá-la). O elemento subjetivo, entretanto, acaba por ser relativizado, já que o legislador alemão não procura a intenção, propriamente dita, mas, na expressão do § 8.º, “circunstâncias que permitam concluir que vai mantê-la e utilizá-la”. Daí que o relevante são as circunstâncias, i.e., fatos observáveis externamente, sem que se investigue a real intenção. Nesse sentido, distancia-se do conceito de domicílio do Direito Privado, já que neste, se procura a vontade (*animus*), não as circunstâncias.⁴⁹ Em tal aspecto, a legislação alemã não difere da austríaca: conforme estabelece o Código Tributário Federal austríaco (*Bundesabgabenordnung* ou BAO) (§ 26[1]), a residência de um indivíduo é onde ele ocupa alguma acomodação de modo a indicar que ele a mantém e utiliza com certa.⁵⁰

Sobre o preenchimento dos requisitos para o estabelecimento de um domicílio fiscal na Alemanha, são interessantes as observações de Christian Jahndorf, segundo as quais a presença de uma “acomodação disponível” pode evidenciar-se na existência de uma casa, um *flat* ou mesmo um único quarto, onde a pessoa possa viver e dormir, desde que permanentemente disponível ao indivíduo e bastando mera utilização irregular.⁵¹ Levando em consideração a amplitude de circunstâncias que podem levar à caracterização de um domicílio fiscal na Alemanha, Jahndorf ressalta a dificuldade de se descaracterizá-lo, apresentando, para tanto, interessante exemplo, no qual uma atleta alemã, que se mudou para Munique, visita seus parentes, de vez em quando, na Alemanha e, durante sua estada, permanece em seu antigo quarto na casa de seus pais.⁵² Diante das regras alemãs sobre domicílio fiscal, a atleta poderia ser considerado um residente da Alemanha caso o quarto fosse permanentemente e exclusivamente mantido à sua disposição, sendo equipado com seus objetos pessoais.

Na Alemanha, a ideia de domicílio baseia-se em características observáveis objetivamente. Por exemplo, se um estrangeiro tem um imóvel mobiliado a sua disposição, há domicílio; se, entretanto, se verifica que ele não pode dispor do imóvel (é mero hóspede), não haverá domicílio.⁵³ Estar à disposição (*Innehaben*) não vem apenas da propriedade ou do direito de uso, mas de circunstâncias fáticas, como o fato de se ter uma chave do imóvel, que se pode usar a qualquer momento.⁵⁴



O exemplo alemão merece ser estudado em virtude do caráter objetivado do conceito de domicílio, que dispensa o *animus*. É a partir dele que se conclui que nada impede que a pessoa tenha um domicílio no país e outro no exterior, mesmo que este último seja o principal;⁵⁵ relevante é que as circunstâncias indiquem que há intenção de manter e usar a moradia, o que dá uma noção de uso regular.⁵⁶ Por isso mesmo, retomando o exemplo citado acima, uma morada utilizada apenas por um período de recuperação por motivos de saúde não será considerada um domicílio, já que tal estada não implica uma relação suficiente com o ambiente econômico (pertinência econômica).⁵⁷ Moradas irregulares ou de curto prazo não são domicílio.⁵⁸

Outra característica da legislação alemã é que, ao contrário das regras relativas ao domicílio, o critério da “residência habitual” não exige, para a caracterização da residência fiscal alemã, a presença de uma acomodação disponível na Alemanha. Ao contrário, a verificação da “residência habitual” baseia-se no tempo de permanência do indivíduo no país, a partir da “regra dos seis meses” (s. 9 S. 2 *Abgabenordnung*). Nos termos da “regra dos seis meses”, caso o indivíduo permaneça em território alemão (presença física) por mais de seis meses, mesmo que não ininterruptos, ter-se-á presunção absoluta de sua residência no país.⁵⁹ A dificuldade, entretanto, encontra-se nas situações onde o indivíduo permanece por período inferior a seis meses: embora a *Abgabenordnung* possibilite a caracterização da “residência habitual” em casos de permanência inferior a seis meses, não disciplina a questão. Dessa forma, a análise se dará caso a caso, e deverá levar em consideração a intenção do indivíduo.

4. A CONDIÇÃO DE RESIDENTE E NÃO RESIDENTE PARA PESSOAS FÍSICAS NA LEGISLAÇÃO BRASILEIRA

4.1 O status de residente

Conforme já exposto, sob o ponto de vista tributário, a importância de se verificar a residência da pessoa física encontra-se no fato de que, sendo ela residente no Brasil, estará sujeita à tributação brasileira independentemente de onde esteja localizada a sua fonte de rendimentos (sujeição tributária ilimitada), ao passo que, sendo ela não residente, a tributação brasileira apenas poderá incidir sobre rendimentos originados no Brasil (sujeição tributária limitada).

Não há, na legislação brasileira, uma definição expressa do conceito de residência fiscal⁶⁰ para as pessoas físicas, podendo-se extrair o conceito da interpretação conjugada dos arts. 16 e ss. do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) c/c o art. 682. Para Alberto Xavier, a noção de residência que se extrai dos referidos dispositivos encontra-se “a meio caminho” entre um conceito objetivo e conceito subjetivo.⁶¹

Por outro lado, encontram-se na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil – IN SRF 208/2002, notadamente em seus arts. 2.º e 3.º, requisitos para que a pessoa física seja considerada residente ou não residente no Brasil.⁶²

Interessante observar, no dispositivo, o caso dos nacionais que adquirem a condição de não residente, que, caso *retornem* ao Brasil com “ânimo definitivo”, não se aguardará o prazo de 184 dias de permanência para caracterizar a condição de residente, passando a esta condição na data de sua chegada (critério do *animus*).

É curioso que não haja dispositivo tratando da hipótese em que não se configura o *animus*, no caso de brasileiros. Não há como se aplicar a regra dos 184 dias consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses, já que a referida regra versa sobre portadores de vistos temporário ou permanente – categoria inaplicável aos brasileiros (art. 12 da Lei 9.718/1998).

Daí verificar-se que, no que se refere aos brasileiros, o *status* de residente decorre exclusivamente do aspecto subjetivo. Ou seja: não se dá a atenção para o número de dias de permanência no Brasil; se o indivíduo tem nacionalidade brasileira, é sua intenção de retornar, i.e., de aqui fixar residência, o único critério para a tributação como residente no País.

Esse critério pode explicar-se pelo fato de que uma vez detendo a nacionalidade brasileira, o legislador já presume vinculação suficiente com o País, a justificar sua tributação. Conforme já mencionado, não feriria a Direito Internacional se o País optasse por tributar seus cidadãos, independentemente da residência, como o fazem os Estados Unidos. Não foi tão longe o legislador nacional: não basta ser brasileiro para que aqui se pague o imposto de renda; a fixação de residência



residência com ânimo definitivo, entretanto, é suficiente para que se dê a tributação, mesmo que, ao fim e ao cabo, o indivíduo permaneça poucos dias no País. Sua vinculação à vida econômica do País se faz presumir por sua nacionalidade, agregada ao *animus* de aqui viver.

Para os estrangeiros, os dispositivos citados permitem incluir o sistema brasileiro entre os que adotam o critério objetivo, já que para eles, o *animus* não se investiga enquanto tal, mas como decorrência de situações, objetivamente constatáveis.

Assim é que a existência de um contrato de trabalho seria indício do *animus*. Entretanto, o legislador não se referiu a este, mas ao próprio contrato. Do mesmo modo, é razoável admitir que somente pedirá o visto permanente aquele que tiver o *animus*, mas, mais uma vez, aquele substitui o critério subjetivo. Finalmente, a hipótese de permanência por período superior a 180 dias dispensa qualquer cogitação concernente ao *animus*.

Conclui-se, portanto, que o sistema brasileiro adota critérios diferentes para a qualificação do residente;

a) para os nacionais, o critério é subjetivo: cabe investigar e demonstrar o *animus*, sendo condições objetivas meros indícios, mas não elementos suficientes para a caracterização da residência; e

b) para os estrangeiros, o critério é objetivo: embora possa estar presente o *animus*, o legislador dispensa sua prova, vinculando a residência a elementos observáveis.

Ilustrativa, assim, situação na qual contribuinte brasileiro deixa o País. Uma vez perdida a sua condição de residente, ela será retomada exclusivamente a partir do critério do *animus*. A permanência no Brasil ou no exterior, por período maior,⁶³ ou menor, não trará, enquanto tal, consequências, enquanto não se caracterizar (1) um retorno (2) com ânimo definitivo.

O primeiro elemento, o “retorno”, pressupõe que antes tenha havido uma “saída definitiva”. Isso nos remete à ideia de que ele teria, antes, adquirido o *status* de não residente. É do que se tratará no item seguinte.

Por outro lado, não será considerada “retorno” uma mera passagem no Brasil. Mais uma vez, verifica-se que para os brasileiros, o elemento subjetivo – *animus* – é decisivo. Será este, muito mais que algum critério temporal, o critério para a definição da retomada do *status* de residente.

4.2 O status de não residente

Conforme dito acima, uma vez adquirida a condição de não residente, o brasileiro apenas se torna residente quando retornar, com ânimo definitivo. Importa determinar em que momento ele se tornou não residente.

No Brasil, o conceito de não residente é, em grande medida, uma noção que se constrói por exclusão, i.e., tem-se por não residente aquele indivíduo que não se caracteriza, nos termos da legislação, como um residente fiscal.⁶⁴ O art. 3.º da IN SRF 208/2002, entretanto, traz alguns critérios para se determinar a não residência da pessoa física.

Conforme se pode ver no dispositivo, os nacionais perdem a condição de residentes pela saída definitiva do país ou pela ausência do país por mais de 12 meses ininterruptos, independentemente de declaração de saída ou certidão negativa de tributos federais.

A saída definitiva do país, independentemente do período de ausência, exigia o requerimento da certidão negativa de tributos federais, nos termos determinados no art. 17 da Lei 3.470/1958. Originalmente, a referida certidão foi criada para que se apusesse um visto no passaporte, onde seria consignada a saída definitiva. Essa era uma exigência anterior à Lei 3.470/1958, prevista no art. 134 do Dec.-lei 5.844/1943. Posteriormente, porém, a disciplina do Dec.-lei 5.844/1943 foi substituída pelo Dec.-lei 1.715/1979, a qual, embora ainda exigisse prova da quitação do imposto por ocasião da transferência para o exterior, não mais fazia referência à necessidade de visto no passaporte.

Embora pudesse ser questionado se realmente a disciplina do Dec.-lei 5.844/1943 sofrera revogação tácita pelo Dec.-lei 1.715/1979, é fato que as autoridades fiscais assim o consideraram, pois uma



comparação entre os Regulamentos do Imposto de Renda anterior e posterior ao Dec.-lei 1.715/1979 (art. 473 do Dec. 76.186/1975 e art. 665 do Dec. 85.450/1980) mostra a substituição das referências legislativas.

A questão não permaneceria assim. O Dec.-lei 1.715/1979 também veio a ser revogado posteriormente pela Lei 7.711/1988, a qual meramente veio a repetir a disciplina anterior. Sua edição sob a égide da nova Constituição Federal de 1988, porém, levou ao questionamento da constitucionalidade de um dispositivo que condiciona a saída definitiva do País ao recolhimento dos tributos antes da partida. Na ADIn 394-1, a Ordem dos Advogados do Brasil obteve liminar para suspensão do comando do art. 1.º, §1.º, da Lei 7.711/1988, concedida pelo Min. Joaquim Barbosa em decisão de 09.03.1990. Posteriormente, o Plenário do STF iria confirmar a inconstitucionalidade do dispositivo por unanimidade, em decisão proferida em 25.09.2008.

A suspensão do dispositivo questionado levou o legislador a editar a Lei 8.218/1991, cujo art. 29 contém a regra do recolhimento do tributo ora vigente. Nesse sentido, os dois Regulamentos do Imposto de Renda posteriores (Dec. 1.041/1994 e Dec. 3.000/1999, atualmente em vigor) vieram a conciliar a disciplina do art. 17 da Lei 3.470/1958 com o comando do art. 16 da Lei 8.218/1991, que não mais requer a quitação do tributo antes da saída definitiva.

Desta forma, hoje, a matéria é formalizada por meio de dois documentos que não se confundem: a Comunicação de Saída Definitiva do País e a Declaração de Saída Definitiva. A primeira, que deve ser preenchida e entregue *após* a saída definitiva e até o último dia do mês de fevereiro do ano-calendário subsequente, é o documento onde se documenta o ânimo de deixar o País. Já a última nada mais é que uma declaração de rendimentos, que cobre o período entre 1.º de janeiro e o dia da saída definitiva.

A formalização de tal procedimento é regulada pela mesma IN SRF 208/2002, em seu art. 11-A. Vê-se, do dispositivo, que a retirada do residente se confirma de modo formal, pela apresentação da referida "Comunicação de Saída Definitiva". Esta tem um caráter de formalização do *animus*, o qual deve estar presente na data da saída. Sem a Comunicação, não se aperfeiçoa, juridicamente, a saída; feita a Comunicação, entretanto, o *status* de não residente será reconhecido desde a saída definitiva.

Alternativamente, também se considerará não residente (e, portanto, dar-se-á a saída), nos termos do art. 3.º da mesma Instrução Normativa, aquele "que se ausente do Brasil em caráter temporário, a partir do dia seguinte àquele em que complete doze meses consecutivos de ausência".

Assim, verifica-se que desde que preenchida uma das duas condições (a Declaração de Saída Definitiva ou os 12 meses no exterior), dar-se-á o *status* de não residente; a partir daí, o *status* de residente, para o nacional, apenas se dará quando houver o retorno com ânimo definitivo.

4.3 A dupla residência das pessoas físicas

Dado que a saída do Brasil sem o preenchimento das formalidades acima descritas implica a manutenção do status de residente pelos doze meses subsequentes, é imediato que nada impede que uma mesma pessoa já tenha adquirido a condição de residente em outro país, mas não tenha perdido o mesmo status no Brasil. Isso é prova suficiente de que a legislação brasileira convive com a hipótese de que a pessoa física venha a ter dupla residência fiscal. Ao contrário de outras nações (a exemplo dos casos da Suécia, Noruega e Holanda, já referidos), a aquisição de nova residência não é condição necessária, nem suficiente, para perda da condição de residente fiscal no Brasil.

A dupla residência é hipótese que não se coaduna com a aplicação de acordos de bitributação. Estes, em suas regras de distribuição, sempre consideram um dos Estados como o de "residência", restando ao outro a denominação "outro Estado contratante". Como, ao fim e ao cabo, a tributação, nos termos do acordo, ficará com o Estado de "residência" ou o "outro Estado Contratante", é fundamental saber qual dos Estados, *no âmbito do acordo*, será o de "residência". Por isso é que os acordos de bitributação que seguem o modelo da OCDE adotam, em seu art. 4.º, regras de desempate (*tie-breaker rules*), definindo, qual dos Estados será, naquele acordo o de "residência" (*residência escolhida*) em detrimento da outra (*residência preterida*).

Alberto Xavier entende que, em observância ao princípio *da unicidade da residência*, é necessário que haja uma só residência fiscal, consoante os critérios estabelecidos pelo acordo. Entretanto, não



parece ser este o entendimento mais acertado. Em verdade, a *tie-breaker-rule* tem apenas função de tornar viável a aplicação do acordo de bitributação, não servindo para modificar o tratamento interno da matéria.

Esta é a conclusão que se extrai do princípio do “efeito negativo” dos tratados, referido pelo mesmo Alberto Xavier, segundo o qual um tratado não pode criar tributos, mas apenas afastá-los.⁶⁵ Em uma explicação figurativa bastante feliz, Vogel ensinava que os acordos de bitributação servem como uma máscara, colocada sobre o direito interno, tapando determinadas partes deste. Os dispositivos do direito interno que continuarem visíveis (por corresponderem aos buracos recortados no cartão) são aplicáveis; os demais, não. Pouco interessa se a pesquisa inicia-se a partir da máscara ou do texto, já que o resultado é o mesmo; logicamente inexistente qualquer preferência, devendo a pesquisa seguir, caso a caso, o caminho que for mais prático.⁶⁶ Dessa forma, a *tie-breaker-rule* apenas serve para tornar viável a aplicação do acordo de bitributação e, em última análise, determinar qual dos Estados poderá tributar determinada situação e em que limites. Seria a regra, portanto, necessária para definir o “buraco” do cartão.

Concluindo-se que um Estado tem a competência para tributar a situação, o acordo nada diz sobre como aquele Estado deve tributá-la, i.e., se ele deve aplicar um regime de residente, de não residente ou até mesmo um regime misto. A forma como um Estado tributa é assunto que se define exclusivamente por meio de sua legislação interna. O acordo de bitributação apenas limita competências tributárias. Presente a competência, nada mais há que buscar no acordo de bitributação.

Assim, é perfeitamente possível que, em virtude de uma *tie-breaker-rule*, se conclua que, num acordo de bitributação, determinado Estado não é o de “residência”, mas o “outro Estado Contratante”. Ora, caso se defina que determinada situação é tributável pelo “outro Estado Contratante”, então este poderá fazer incidir seu imposto segundo o regime previsto por sua lei interna, mesmo que nesta, o regime seja definido como o de residentes. Daí que mesmo que se esteja diante de um acordo de bitributação, em nada muda o tratamento do tema da residência dado pela legislação interna brasileira. Esta não afasta a possibilidade de uma dupla residência.

Vê-se, assim, que o *status* de residente é matéria que se resolve exclusivamente com base nos critérios previstos pela legislação brasileira. O fato de uma pessoa demonstrar ter fixado residência em outro país não é suficiente para que se negue o *status* de residente no Brasil. Como corolário, também o fato de uma pessoa não ser residente em outro país não autoriza, por si, que se afirme a existência de uma residência no Brasil. O legislador brasileiro fixou, ele mesmo, os critérios para a residência, que não incluem a falta de outra residência. Pode-se perfeitamente contemplar hipótese em que a pessoa deixe de ter domicílio no País, sem por isso fixar novo domicílio.

4.4 O critério do animus na legislação brasileira

Ao contrário de outros ordenamentos jurídicos, a legislação brasileira não definiu critérios ou indícios para a configuração do “ânimo definitivo”, necessário para que seja caracterizada a residência fiscal no Brasil quando do retorno do nacional não residente.

No direito comparado, nota-se que, nos casos em que a legislação interna do país não dá indicações do que se entende pelo “animus”, tal tarefa coube aos tribunais. Este é o caso, por exemplo, da Holanda, onde, conforme nos relata Siekman e Luijsterburg, os tribunais, para a determinação da residência, buscam verificar a presença de “laços duráveis de natureza pessoal com a Holanda”.⁶⁷ Ainda segundo os autores mencionados, considera-se relevante, para a verificação dos referidos laços, a presença de uma casa na Holanda e o local onde a família do indivíduo permanece.

Semelhante é o caso da África do Sul, onde os tribunais, diante da tarefa de estabelecer o efetivo local de residência do indivíduo, entenderam que este corresponde ao “país a que o indivíduo naturalmente retornaria de suas andanças”.⁶⁸

No Canadá, Jack Bernstein assinala que a verificação da residência fiscal foi objeto do caso *Endres vs. The Queen*, no qual um indivíduo que se mudou com a família da Nova Escócia para a Carolina do Norte, nos Estados Unidos, e manteve sua casa no Canadá, deparou-se com o entendimento das autoridades tributárias canadenses segundo o qual o indivíduo que mantém uma casa no Estado não perde o *status* de residente.⁶⁹ No referido julgamento, entendeu-se como relevante o fato de os interesses comerciais do indivíduo estarem no exterior, bem como seus interesses sociais e de sua



família (considerou-se, por exemplo, o fato de seus filhos estarem matriculados em escola norte-americana).

No Brasil, diferentemente das referidas experiências estrangeiras, manifestações jurisprudenciais ou mesmo das autoridades tributárias a respeito das circunstâncias (*facts and circumstances*) que poderiam ensejar a existência do “ânimo definitivo” são raras, por vezes se limitando à repetição do comando legal ou a associação a noções vagas e pouco elucidativas.

Em face de tal circunstância, toma-se situação recorrente no âmbito internacional, a exemplo das experiências alemã e holandesa, para se questionar e testar os limites do critério do *animus* na legislação brasileira. Neste sentido, questiona-se: na perspectiva da legislação brasileira, seria a manutenção de uma residência em território nacional, elemento suficiente a permitir a configuração do *animus*?

Embora não se verifiquem na legislação orientações sobre o tema, pode-se encontrar indício, no direito privado, de que a manutenção de uma residência particular para fins de acomodação em determinado local não se faz acompanhar, necessariamente, da intenção de permanecer definitivamente ali. Trata-se da distinção, presente no Código Civil (LGL\2002\400), entre domicílio e residência.⁷⁰

Analisando a evolução legislativa sobre domicílio no Brasil, Haroldo Valladão assinala que, ainda em época imperial, Ribas definiu o conceito no direito civil e processual “com referência à perpetuidade do ânimo de residência”.⁷¹ A residência é apresentada como um dos elementos de fixação do domicílio, que apenas associado ao “ânimo definitivo” o definirá.⁷²

Percebe-se, dessa forma, que, no âmbito do Direito Civil, o fato de possuir uma residência em determinado lugar é muito menos importante do que realmente manifestar o desejo de ali se fixar com “ânimo definitivo”. O local de residência, nesse contexto, é utilizado apenas como critério subsidiário para se determinar a lei aplicável na ausência de qualquer indicativo do “ânimo subjetivo”.

Nos termos do art. 70 do CC/2002 (LGL\2002\400), o “ânimo definitivo” permanece como o elemento crucial para a configuração do domicílio; elemento, este, a permitir que se diferencie o domicílio da simples residência.⁷³ Nota-se, assim, que, conforme aponta Caio Mário da Silva Pereira, ao passo que a residência corresponde ao “lugar de morada normal, o local em que a pessoa estabelece uma habitação”, a existência do domicílio reclama a adição de um elemento psíquico: a “intenção”, o “propósito de permanecer”, sendo certo que não é qualquer residência que faz domicílio, mas apenas a “residência definitiva”.⁷⁴

Revela-se claro, assim, que, na legislação privada brasileira, a manutenção de um local de habitação não implica o *animus* de seu proprietário em ali residir de maneira definitiva (“ânimo definitivo”). Assim, a manutenção de uma moradia no País, por maior que seja, pode indicar uma residência, mas não necessariamente um domicílio, já que este exige a presença do *animus*.

O critério da residência, no Direito Tributário, deve ser mais rígido que no Direito Privado, já que não é a residência, em si, o que se busca, mas a pertinência econômica, revelada pela residência com ânimo definitivo. É, em síntese, o vínculo suficiente com a vida econômica do país. De qualquer modo, com relação aos nacionais, esse vínculo é de mais fácil assunção, quando se tem uma residência. É razoável admitir-se que um nacional que tenha uma residência no País não esteja aqui de passagem. Mas não é, insisto, a residência que terá relevância, mas a pertinência econômica que ela pode indicar.

Ou seja: mesmo para um nacional, a mera residência sem ânimo definitivo não é suficiente para indicar a pertinência econômica. A nacionalidade serve como um elemento a indicar que uma residência pode servir igualmente de domicílio, mas é a definitividade deste que indica a pertinência econômica. A definitividade, por sua vez, independe da permanência ou da nacionalidade; um e outro elemento são indícios, escolhidos pelo legislador, para indicar a primeira.

Assim, para um estrangeiro, sua permanência no País é indício de que a residência ganhou ânimo definitivo; para o nacional, a permanência ganha menos importância, já que a própria nacionalidade brasileira é indício da intenção de permanecer no País. Indício, entretanto, que não substitui o requisito legal – o ânimo definitivo. É este que será a pedra de toque para caracterizar a pertinência econômica.



É, aliás, o que se extrai da própria legislação que, como visto, não exige a observância de critérios objetivos (permanência), para confirmar a residência do nacional que retorna ao País com ânimo definitivo. Daí, para o caso do brasileiro, parecer pertinente o empréstimo das lições do Direito Privado.

O elemento *animus*, como visto, não é instituto criado pelo Direito Tributário; ao contrário, vem ele da tradição jurídica brasileira como elemento formador do domicílio. Por isso mesmo, a análise da jurisprudência, no âmbito do Direito Privado, tem aplicação imediata ao assunto que nos interessa.

Um exemplo aplicado ao Direito Civil está em decisão que considerou que um estrangeiro permanecia domiciliado no Brasil, apesar de residir em Hong Kong, em razão de sua família manter a residência aqui.⁷⁵ A análise do caso revela que o que definiu a questão não foi o fato de se manter uma residência no Brasil, mas o fato de a *família* aqui permanecer, de forma a se entender existente a intenção de retornar ao País num futuro hipotético. Acaba por ser, dessa forma, uma situação análoga à dos *dekasseguis* (do japonês, “aquele que sai para trabalhar – longe de casa –”), chefes de família brasileiros de origem oriental que residem temporariamente no Japão e remetem dinheiro para manter suas famílias no Brasil. Embora passem a maior parte do ano no exterior, fica evidente que o centro de seus interesses vitais jamais deixou de ser o Brasil.

Diferentemente do sistema francês⁷⁶ e seguindo a linha alemã, o ordenamento brasileiro não adotou o sistema da unicidade do domicílio, contemplando os arts. 71 e 72 do CC/2002 (LGL\2002\400) a possibilidade de pluralidade de domicílios de pessoas físicas, quando essas tiverem diversas residências onde alternativamente vivam, ou vários centros de ocupações habituais. Como visto, essa afirmação se estende ao Direito Tributário, já que se contempla a manutenção do domicílio no Brasil (se não preenchidas as formalidades legais) por 12 meses, mesmo com a fixação de novo domicílio no exterior.

Admitir-se a possibilidade de mais de um domicílio não implica contradizer a regra segundo a qual o domicílio constitui-se a partir do “ânimo definitivo” do indivíduo em ali permanecer. É dizer, constatando-se a existência de mais um domicílio, cada um destes, para assim ser caracterizado, exige o *animus* de permanência do indivíduo. Negando-se o *animus*, não há que se falar em um ou mais domicílios, mas tão somente em residência ou residências.⁷⁷

Diante de tais considerações, pode-se vislumbrar, a partir da perspectiva oferecida pelo Direito Privado, que a manutenção de uma casa no País não é elemento suficiente, *per se*, a indicar a existência do *animus* de permanecer como residente no Brasil. Ao contrário, o “ânimo definitivo” apenas é aferido a partir de um conjunto de fatos e circunstâncias informadoras do caso concreto.

Andou bem, nesse sentido, o legislador alemão, quando buscou tais circunstâncias. Não há como se pensar de outra forma quando se leva em consideração a impossibilidade de se verificar, em uma apuração de natureza subjetiva, qual é a intenção psíquica presente no íntimo do indivíduo.

É neste sentido que, no direito comparado, conforme se mencionou, a legislação, a doutrina e a jurisprudência referem-se aos “facts and circumstances” como elementos balizadores do critério subjetivo das regras de residência fiscal.⁷⁸ Neste sentido, para que se afaste o “ânimo definitivo” do nacional que retorne ao Brasil por determinado período, revela-se de grande importância que a sua permanência não seja acompanhada de fatos e circunstâncias que estejam a denotar, de algum modo, alguma intenção de permanência definitiva.⁷⁹ Torna-se relevante verificar, caso a caso, se o comportamento do indivíduo é comum a outros não residentes.

4.5 Saída para paraísos fiscais e para países que conferem regime fiscal privilegiado

A saída do Brasil de pessoas físicas com vistas a se tornarem residentes de paraísos fiscais ou de países que conferem regime fiscal privilegiado exige requisitos adicionais para que essas pessoas deixem de ser consideradas residentes do Brasil para fins tributários, conforme se vê no art. 27 da Lei 12.249/2010.

Trata-se de hipótese semelhante àquelas previstas pelas legislações da Suécia e Noruega, já referidas, segundo as quais o contribuinte, para adquirir o *status* de não residente, deve comprovar a residência efetiva no país de imigração, i.e., a sua sujeição tributária ilimitada ali. No entanto, o caso brasileiro restringe-se à emigração para países com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado.



Chama a atenção o fato de o legislador ter utilizado, no caput do referido artigo, a expressão “transferência”, o que pode gerar alguma inquietação, já que indicaria que os “efeitos” não se dariam pela “saída definitiva”, mas pela aquisição de nova residência. Teria a Lei 12.249/2010 mudado o paradigma da legislação brasileira sobre a passagem de pessoa física à condição de não residente para fins fiscais?

Até o advento da Lei 12.249/2010, havia apenas duas possibilidades para a transição da condição de residente para não residente: ou se comunicava a saída definitiva para que se tributasse como residente apenas até a data dessa mesma saída (“saída física”), ou não se comunicava, seja porque não se observou essa formalidade, seja porque a saída era originalmente em caráter temporário. Qualquer que fosse a razão para a falta de formalidade, a consequência seria a mesma: considerar-se a pessoa física residente para fins fiscais nos doze primeiros meses a partir da saída (definitiva ou temporária).

A Lei 12.249/2010 acabou por introduzir novas possibilidades, de forma que a saída definitiva destinada a paraísos fiscais ou regimes fiscais privilegiados sofrerá exigências adicionais.

Percebe-se, na Exposição de Motivos da MedProv 472/2009, precursora da Lei 12.249/2010, que o objetivo expresso do legislador foi o de instituir uma “residência fiscal ampliada”, ou seja, de estender para além o que se entende por residência em situações nas quais houver expatriação fiscal. A legislação, porém, é bastante expressa em aplicar essas regras de “residência fiscal ampliada” apenas para o contexto de paraísos fiscais e regimes fiscais privilegiados.

Embora verifiquemos que a Lei 12.249/2010 introduziu uma sistemática diferente da tradição brasileira sobre saída definitiva do País, não houve uma mudança completa do paradigma da legislação tributária: apenas uma regra especial que não se satisfaz com a saída física, mas estende a condição de residente por um período maior, até a data de comprovação do fato. Essa data pode ocorrer tanto na data da saída em si (caso da pessoa que já transferiu seus bens e família anteriormente à saída), como em momento posterior, a depender da hipótese de comprovação.

Como se pode perceber, no caso dessa disciplina, os efeitos não se dão pela aquisição de nova residência, mas pela perda da condição de residente no país. Tanto assim é que, como visto, na hipótese de não serem cumpridos os deveres instrumentais que configuram a saída definitiva associada à transferência de domicílio fiscal, mantém-se a condição de residente mesmo que se tenha adquirido nova residência. Daí que não é a nova residência, mas sim a perda do *status* de residente, o que produz, de regra, consequências tributárias.

5. CONSIDERAÇÕES FINAIS

A residência é critério que encontra guarida no Direito Tributário Internacional na medida em que serve para aferir a capacidade contributiva: o indivíduo residente em determinada comunidade participa suficientemente da vida econômica desta, podendo ser chamado a contribuir para seus custos.

Em regra, os sistemas jurídicos que adotam a residência como elemento de conexão associam-na a um sistema de bases universais (*world-wide income basis*), podendo se falar, assim, em uma sujeição tributária ilimitada (*unbeschränkte Steuerpflicht* ou *full tax liability*) dos residentes de determinado país.

O conceito de residência, entretanto, é particular de cada sistema, encontrando-se definido na legislação interna de cada país. Não se afasta, assim, o risco de que um indivíduo seja considerado residente em dois ou mais Estados, ou que não seja residente em nenhum país.

O estudo do direito comparado nos revela a existência de três grupos: os Estados que definem a residência das pessoas físicas a partir de critério objetivo, baseado na permanência do indivíduo no território além do prazo fixado em lei (*corpus*), aqueles que se valem do critério subjetivo (*animus*) e, por fim, os países que adotam o critério misto, baseado em uma aplicação combinada dos critérios objetivo e subjetivo.

No Brasil, a qualificação do residente se dá a partir de critérios distintos, conforme se esteja a falar de nacionais ou de estrangeiros. Para os primeiros, o critério é subjetivo, exigindo a investigação do *animus*; para os estrangeiros, o critério é objetivo.



Conquanto não se encontrem, na legislação brasileira, critérios ou indícios para a configuração do *animus*, é possível extrair, da legislação privada brasileira, a noção de que a simples manutenção de um local de habitação não é apta, *per se*, a evidenciar o *animus* de seu proprietário em ali residir de maneira definitiva.

Ao contrário, o “ânimo definitivo” apenas é aferido a partir de um conjunto de fatos e circunstâncias informadoras do caso concreto (os *facts and circumstances* referidos pela legislação, doutrina e jurisprudência internacionais). Ganha espaço, assim, a análise casuística, na qual se deve buscar fatos e circunstâncias relacionadas ao comportamento do indivíduo que estejam a denotar alguma intenção de permanência definitiva, sem se cogitar situação que, por si só, seria suficiente a caracterizar a residência fiscal.

1 Diferentemente do Direito Internacional Privado, onde a expressão “elementos de conexão” serve a determinar a lei aplicável, no âmbito do Direito Tributário Internacional os elementos de conexão se prestam a definir os limites do alcance da legislação tributária interna. Noutras palavras, ocupam-se os elementos de conexão, na esfera tributária, de traçar os limites do critério espacial da regra matriz de incidência tributária.

2 Nos termos do art. 38, *b*, do Estatuto da Corte Internacional de Justiça, os costumes internacionais, “as evidence of a general practice accepted as law”, são fonte do Direito Internacional.

3 Cf. Reuven S. Avi-Yonah. *International tax as international law*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2007. p. 28.

4 O critério da nacionalidade, hoje em franco desuso (a notória exceção são os Estados Unidos) baseia-se na ideia de que o cidadão, enquanto tal, é elemento do Estado e por isso pode ser tributado. Cf. Manlio Udina. *Il diritto internazionale tributario*. Padova: Cedam, 1949. p. 59.

5 Cf. Schanz. Zur Frage der Steuerpflicht. *Finanzarchiv* 1, 4 (1892) apud Klaus Vogel. World-wide vs. Source taxation of income – A review and reevaluation of arguments. *Influence of tax differentials on international competitiveness*. Amsterdam: Kluwer, 1989. p. 122.

6 Cf. Rutsel Silvestre Martha. The jurisdiction to tax in international law: theory and practice of legislative fiscal jurisdiction. *Series on international taxation*. n. 9. p. 53. Deventer: Kluwer, 1989.

7 A Constituição Federal (LGL\1988\3) a acolhe expressamente em seu art. 145, § 1.º. Na Itália, encontra-se menção ao mesmo princípio no art. 53 do texto constitucional. Além da França e Itália, Zilveti encontrou o princípio nas constituições da Albânia, Argentina, Bulgária, Burundi, Chile, Equador, Espanha, Grécia, Holanda, Iugoslávia, Liechtenstein e Síria, afóra os diversos países que entendem ser o princípio implícito no texto constitucional. Cf. Fernando Aurélio Zilveti. *Princípios de direito tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. p. 153-159.

8 Cf. Aristóteles Moreira Filho. Os critérios de conexão na estrutura da norma tributária. In: Torres, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. vol. 1. p. 347.

9 Cf. Carlo Garbarino. *La tassazione del reddito transnazionale*. Padova: Cedam, 1990. p. 176.

10 Cf. Guillermo Teijeiro. *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria*. Buenos Aires: La Ley, 2002. p. 39.

11 Cf. Claudio Sacchetto. Territorialità (dir. trib.) (verbete). *Enciclopedia del diritto*. Milano: Giuffrè, 1992. vol. 44, p. 316.

12 Cf. Manlio Udina. Op. cit., p. 58-59.

13 Cf. Taciana Stanislau Afonso Bradley Alves. O princípio da renda mundial no direito brasileiro. In:



Torres, Heleno Taveira (coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. São Paulo: Quartier Latin, 2003. vol. 1, p. 609.

14 Dissertando sobre a distinção entre domicílio e residência nas legislações tributárias, Alberto Xavier chama a atenção para o fato de ser comum a ideia de que o domicílio “é um elemento de conexão mais forte que a residência, dando origem a obrigações tributárias mais extensas, distinguindo-se desta por exigir uma presença duradoura num dado território, acompanhada da efetiva intenção de aí permanecer (*animus manendi*)”. Cf. Alberto Xavier. *Direito tributário internacional do Brasil*. 7. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010. p. 288.

15 Cf. Wagner, Finanzwissenschaft, Zweiter Teil. *Gebühren-und allgemeine Steuerlehre*. Leipzig: Winter, 1880. p. 296.

16 Cf. Giuseppe Marino. La residenza. In: Uckmar, Victor (coord.). *Corso di diritto tributario internazionale*. 2. ed. Pádua: Cedam, 2002. p. 233.

17 Cf. Alberto Xavier. Op. cit., p. 258.

18 Cf. OCDE. *Commentaries on the articles of the model tax convention*. Versão de 22.07.2010. p. 83.

19 Cf. Reuven S. Avi-Yonah. Op. cit., p. 22.

20 Cf. Paulo Roberto Andrade. Dupla residência de empresas: repercussões e soluções no âmbito da CM-OCDE. *Revista Direito Tributário Atual*. vol. 19. p. 257. São Paulo: IBDT/Dialética, 2005.

21 Cf. J. S. Phillips e M. H. Collins. General repor. *Cahiers de droit fiscal international – The assessment and collection of tax from non-residents*. vol. 90. p. 17. Rotterdam: International Fiscal Association, 1985.

22 Cf. Luc de Broe. General report. *Cahiers de droit fiscal international – The tax treatment of transfer of residence by individuals*. vol. 87b. p. 25. Rotterdam: International Fiscal Association, 2002.

23 Cf. Nestor Carmona Fernández. Residencia fiscal de personas físicas y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares. In: Antón, Fernando Serrado (coord.). *Fiscalidad internacional*. 2. ed. Madri: Centro de Estudios Financieros, 2004. p. 95.

24 Cf. Roy Rohatgi. *Basic international taxation*. Londres: Kluwer Law International, 2002. p. 135.

25 Idem, ibidem.

26 Cf. Alberto Xavier. Op. cit., p. 289.

27 Cf. Richard J. Vann. International aspects of income tax. In: Thuronyi, Victor (editor). *Tax law design and drafting*. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1998. vol. 2. p. 729.

28 Cf. Hugh J. Ault. *Comparative income taxation – A structural analysis*. Londres: Kluwer Law International, 1997. p. 368.

29 Cf. Guillermo Teijeiro. Op. cit., p. 40.

30 “Residence refers to a person’s legal status in relation to a particular country such as in general to justify subjecting that person to taxation on their worldwide income. In the case of individuals such status is generally determined on the basis of facts and circumstances, in particular by reference to the degree of personal attachment with the country concerned, e.g. the number of days spent in the country, the existence of personal or economic ties with the country etc”.

31 Cf. o comentário de Claudio Sacchetto na nota 11, supra.

32 Cf. Luc de Broe. Op. cit., p. 31.



33 Cf. Marjaana Helminen, Branch Reporter. *Cahiers de droit fiscal international – The tax treatment of transfer of residence by individuals*. vol. 87b. p. 232. Rotterdam: International Fiscal Association, 2002.

34 Cf. Mikael Holmgren e Kristina Benjaminsson. Branch Reporters. *Cahiers de droit fiscal international – The tax treatment of transfer of residence by individuals*. vol. 87b. p. 514. Rotterdam: International Fiscal Association, 2002.

35 Cf. Luc de Broe. Op. cit., p. 31.

36 Idem, ibidem.

37 Cf. T. P. Ostwal e D. Devaraj. Branch Reporters. *Cahiers de droit fiscal international – the tax treatment of transfer of residence by individuals*. vol. 87b. p. 306. Rotterdam: International Fiscal Association, 2002; Cf. Martin Arnold e Iris Winkler. Indien. In: Mennel, Annemarie; Förster, Jutta (orgs.). *Steuer in Europa, Amerika und Asien*. Herne/Berlin: NWB, folhas soltas (87. Lieferung 2011).

38 Cf. Ursula Tipp. Irland. In: Mennel, Annemarie; Förster, Jutta (orgs.). *Steuer in Europa, Amerika und Asien*. Herne/Berlin: NWB, Rz24.

39 Cf. Roy Rohatgi. Op. cit., p. 141; Hugh J. Alton. Op. cit., p. 369; Philip Siekman e Nicolien Luijsterburg. Personal income taxation in the Netherlands. *Bulletin for international taxation*. p. 316. Holanda: International Bureau of Fiscal Documentation, ago.-set. 2006.

40 Cf. Eric Ginter. Rapporteur du Groupement. *Cahiers de droit fiscal international – The tax treatment of transfer of residence by individuals*. vol. 87b. p. 249. Rotterdam: International Fiscal Association, 2002.

41 Cf. Roy Rohatgi. Op. cit., p. 139.

42 Cf. Simone Besso. Rapporteur du Groupement. *Cahiers de droit fiscal international – The tax treatment of transfer of residence by individuals*. vol. 87b. p. 534. Rotterdam: International Fiscal Association, 2002.

43 Cf. Andreas Kolb. Schweiz. In: Mennel, Annemarie; Förster, Jutta (orgs.). *Steuer in Europa, Amerika und Asien*. Herne/Berlin: NWB, folhas soltas, (82. Lieferung 2010). Rz23.

44 Cf. Juan José Bayona Giménez e Amparo Navarro Faure. Branch Reporters. *Cahiers de droit fiscal international – The tax treatment of transfer of residence by individuals*. vol. 87b. p. 484. Rotterdam: International Fiscal Association, 2002; Sabine Hellwege. Spanien. In: Mennel, Annemarie; Förster, Jutta (orgs.). *Steuer in Europa, Amerika und Asien*. Herne/Berlin: NWB, folhas soltas, (85. Lieferung 2011) Rz46.

45 Cf. John W. Hart. Branch Reporter. *Cahiers de droit fiscal international – The tax treatment of transfer of residence by individuals*. vol. 87b. p. 437. Rotterdam: International Fiscal Association, 2002.

46 Cf. Puspahadi Boenjamin. Branch Reporter. *Cahiers de droit fiscal international – The tax treatment of transfer of residence by individuals*. vol. 87b. p. 331. Rotterdam: International Fiscal Association, 2002.

47 Cf. Mette Oien e Sverre Hveding. Branch Reporters. *Cahiers de droit fiscal international – The tax treatment of transfer of residence by individuals*. vol. 87b. p. 460. Rotterdam: International Fiscal Association, 2002.

48 Cf. Giuseppe Marino. Branch reporter – Italy. *Cahiers de droit fiscal international – The tax treatment of transfer of residence by individuals*. vol. 87b. p. 355-356. Rotterdam: International Fiscal Association, 2002.



49 Cf. Jörg Manfred Mössner. *Persönliche Anknüpfungskriterien der deutschen Steuerhoheit*. In: Mössner, Baumhoff et al. *Steuerrecht internationaltätiger Unternehmen*. Köln: Otto Schmidt, 1992. p. 45.

50 Cf. Johannes Heinrich, Oliver Herzog, Gerald Konezny e Christoph Urtz. *Income taxation of individuals in Austria*. *Bulletin for international taxation*. p. 392. Holanda: International Bureau of Fiscal Documentation, ago.-set. 2004.

51 Cf. Christian Jahndorf. *Residence of individuals*. *International taxation*. Münster: Universidade de Münster/Heiko Gemmel, 2000. p. 30.

52 Idem, p. 31.

53 Cf. Manfred Mössner. *Rechtsprechungs-Report Internationales Steuerrecht: Rechtsprechung der Jahre 1980-1989 mit Kommentierung*. Herne/Berlin: NWB, 1991. p. 14-15.

54 Cf. Jörg Manfred Mössner. Op. cit., p. 46.

55 Cf. Christoph Bellstedt. *Die Besteuerung international verflochtener gesellschaften*. 3. ed. Köln: Otto Schmidt, 1973. p. 3; Michael Tanzer. *Der Ansässigkeits – (Wohnsitz-) begriff im international-nachbarschaftlichen Vergleich (Österreich-Deutschland-Schweiz)*. In: Lang, Michael; Jirousek, Heinz (orgs.). *Praxis des Internationalen Steuerrechts*. Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag, Wien, Linde, sem data, p. 521-530 (524).

56 Cf. Jörg Manfred Mössner. Op. cit., p. 47.

57 Idem, p. 48.

58 Cf. Tanzer. In: Lang, Michael; Jirousek, Heinz (orgs.). Op. cit., p. 526.

59 Cf. Jörg Manfred Mössner. Op. cit., p. 50.

60 Alerta Alberto Xavier que a noção de residência para efeitos fiscais é independente da noção de residência para fins administrativos genéricos, cuja regulamentação é feita pela legislação de estrangeiros. Dessa forma, uma pessoa pode ser fiscalmente residente no exterior, sem perder, necessariamente, seu *status* de residente (para outros efeitos) no Brasil. Cf. Alberto Xavier. Op. cit., p. 291.

61 Idem, p. 292.

62 “Art. 2.º. 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, na data da chegada;

2. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;

3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses;



IV – brasileira que adquiriu a condição de não residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada;

V – que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência”.

63 Conforme se verá a seguir, se a permanência no exterior for maior que doze meses, então será considerado não residente, independentemente de seu *animus*.

64 Cf. Ana Cláudia Akie Utumi. *O regime tributário brasileiro do imposto sobre a renda de não residentes*. Tese de doutorado, USP, 2006, p. 87.

65 Cf. Alberto Xavier. Op. cit., p. 111.

66 Cf. Klaus Vogel. *Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen. Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*. 3. ed. Munique: Beck, 1996. p. 121.

67 Cf. Philip Siekman e Nicolien Luijsterburg. Op. cit., p. 316.

68 Cf. Ernest Mazansky. South Africa's exit charges. *Bulletin for international taxation*. p. 283. Holanda: International Bureau of Fiscal Documentation, maio 2010.

69 Cf. Jack Bernstein. Update on developments affecting non-residents. *Bulletin for international taxation*. p. 52. Holanda: International Bureau of Fiscal Documentation, fev. 1999.

70 “Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo.”

71 Cf. Haroldo Valladão. Domicílio e residência no direito internacional privado. RT 807/743 (DTR\2011\2649). São Paulo: Ed. RT, 2003.

72 Cf. Haroldo Valladão. *Direito internacional privado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1968. p. 353.

73 Vide também, sobre a legislação italiana: *Sede giuridica*: “si tripartisce nel domicilio, nella residenza e nella dimora. (...) Il domicilio non risulta dal fatto materiale della dimora, sia pure abituale, ma, come fu anche chiarito dai lavori preparatori, da un atto di volontà della persona, dall'intenzione di costituire o mantenere in un dato luogo il centro principale delle proprie relazioni sociali”. Cf. Giorgio de Semo. *Istituzioni di Diritto Privato*. 5. ed. Firenze: Barbere, 1948. p. 118-119.

74 Cf. Caio Mário da Silva Pereira. *Instituições de direito civil*. 23. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009. vol. 1. p. 318-319.

75 2.º TACivSP, AgIn 876372-0/0, 12.ª Câ., j. 27.01.2005, rel. Des. Romeu Ricupero.

76 “Unité de domicile: (...) une personne ne peut avoir qu'un seul domicile, puis que ce domicile est le lieu du principal établissement”. Aponta os inconvenientes, pois se fossem admitidos vários estabelecimentos, a pessoa poderia *au point du vue des procès*, considerar-se *domilicieé dan chacune de ces communes*. Cf. Henri Capitant. *Introduction à L'étude du droit civil*. 5. ed. Paris: Pedone, 1927. p. 138.

77 “Ânimo definitivo (art. 31) é o não ser acidental, anormal ou por pouco tempo. (...) Ser definitivo não significa ser escolhido para sempre. Pode A domiciliar-se por um ano, dois ou mais, como pode domiciliar-se por menos de um ano”. “Há de existir a vontade de residir definitivamente e há de existir o fato de residir. Não basta o fato sem a vontade nem a vontade sem o fato”. “Pluralidade de domicílio: não há indagar--se qual é principal”. Cf. Francisco Cavalcanti Pontes de Miranda. *Tratado de direito privado. Parte geral*. 4. ed., 2. tir. São Paulo: Ed. RT, 1977. t. I, p. 207, 251 e 280.



78 Note-se que isso independe do fato de se adotar como conceito o domicílio único, como na linha francesa. Cf. Marcel Planiol. *Traité Élémentaire de Droit Civil*. 2. ed. Paris: Pichon, 1901. t. I. p. 242 e 251.

79 Interessante caso sobre a determinação da residência para fins fiscais, envolvendo brasileiro que foi para o Japão como técnico de futebol, revela essa necessidade de maneira hialina: TRF-4.^a Reg., AC 2000.71.00.002624-8/RS, 1.^a T., j. 05.10.2005, rel. Des. Federal Álvaro Eduardo Junqueira, *DJU* 30.11.2005.