

Coordenação de
Ricardo Mariz de Oliveira, Luís Eduardo Schoueri
e Fernando Aurelio Zilveti

ISSN 1415-8124

REVISTA
**DIREITO
TRIBUTÁRIO
ATUAL**

28



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

DIALÉTICA

São Paulo - 2012

Relatório *Newmark* e a Proposta de Política Tributária Direcionada à Harmonização Tributária Europeia. 5. Quando a Doutrina influencia a Política: a Influência da Obra *Fiscal Harmonization in Common Markets* para o Desenvolvimento da Harmonização Tributária Internacional. 6. O Programa Conjunto de Tributação OEA/BID e sua Contribuição para a Harmonização Tributária Latino-americana. 7. Considerações Finais: a Política determina a Teoria ou seria o Contrário?

97

JOÃO VICTOR GUEDES SANTOS

Free Capital de Estabelecimentos Permanentes: Preços de Transferência ou Subcapitalização?

I. Introdução. II. Métodos da OCDE para a Determinação do *Free Capital*. III. Controle do *Free Capital* por Preços de Transferência? IV. Controle do *Free Capital* por Subcapitalização? V. Conclusão.

119

LEONARDO BUISSA FREITAS e LUCAS BEVILACQUA

Livre Concorrência e Imunidade dos Correios: Limite a uma Limitação

1. Introdução. 2. O Poder Financeiro: Soberania e Consentimento. 3. Limitações ao Poder Financeiro: Proteção a Direitos Fundamentais, Conceito e Paradoxos. 4. A Imunidade Tributária e a Proteção das Liberdades: a Proteção à Liberdade Concorrencial. 5. A Imunidade Recíproca: Fundamento, Abrangência, Extensão a Empresas Estatais Prestadoras de Serviço Público. 6. Da Natureza da Imunidade Recíproca: Subjetiva e/ou Objetiva? 7. O Caso da EBCT: Prestação de Serviço Público e Atividade Econômica. 8. Livre Concorrência: Limite à Limitação ao Poder de tributar. 9. Considerações Finais.

132

LUÍS EDUARDO SCHOUBERT

Residência Fiscal da Pessoa Física

I. Introdução: o Binômio "Fonte *versus* Residência". II. O Princípio da Residência, a Universalidade e a Sujeição Tributária Ilimitada. III. As Regras de Residência Fiscal das Pessoas Físicas no Direito Comparado. IV. A Condição de Residente e de não Residente para Pessoas Físicas na Legislação Brasileira. V. Considerações Finais.

149

MARA EUGÊNIA BUONANNO CARAMICO

Determinação do Sujeito Ativo do ICMS nas Importações "por Conta e Ordem" e "por Encomenda" - Implicação dessa Conclusão em Relação ao Recolhimento de Outros Tributos Federais

I - Introdução. II - Breve Digressão Histórica sobre o Tema. III - Principais Diferenças entre Importação "por Conta e Ordem" e Importação "por Encomenda" sob o Prisma da Legislação Federal e seus Reflexos para a Identificação do Sujeito Ativo do ICMS Devido na Importação. IV - Análise da Jurisprudência sobre a Matéria. V - O Reflexo da Jurisprudência do STF sobre Outras Exações. VI - Tributação Reflexa do PIS e da Cofins-importação em Face do Recolhimento do ICMS a Estado Diverso Daquele Considerado pela Legislação como sendo o Legítimo Sujeito Ativo. VII - Conclusões.

173

MARTHA TORIBIO LEÃO

A (Des)Proporcionalidade da Progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física no Sistema Brasileiro

1. Introdução. 2. A Progressividade do Imposto de Renda da Pessoa Física. 3. A Eficácia Redistributiva e a Proporcionalidade das Alíquotas Progressivas. 4. Conclusões.

188

MATEUS CALICCHIO BARBOSA

Ordem Econômica e Neutralidade Concorrencial Tributária: o Caso da Substituição Tributária "para Frente"

I. Introdução. II. A Constituição Econômica de 1988: entre Fins, Fundamentos e Princípios. III. A Livre Concorrência na Constituição de 1988. IV. Livre Concorrência e Tributação. V. Substituição Tributária "para Frente" e Neutralidade Concorrencial Tributária. VI. Considerações Finais.

206

NATALIE MATOS SILVA

O Caso *Société Natexis Banque Populaire* e a Cláusula de *Matching Credit* do Acordo de Bitributação entre Brasil e França

1. Introdução. 2. Caso *Société Natexis Banque Populaire*: Fatos e Fundamentos da Decisão do *Conseil d'État*. 3. Natureza Jurídica da Cláusula Prevista no Artigo XXII(2)(D) do Acordo Brasil-França: *Tax Sparing* ou *Matching Credit*? 4. Análise Crítica da Decisão do *Conseil d'État* no Caso do Banco *Natexis*. 5. Considerações Finais.

231

PEDRO VINÍCIUS BRITO EROLES

Análise da Constitucionalidade do Artigo 191-A do Código Tributário Nacional: Continuidade da Empresa, Interesse Público e Justiça Distributiva

1. Introdução. 2. As Limitações ao Poder de tributar e as Garantias da Empresa. 3. A Empresa e o "Estatuto do Contribuinte". 4. O Princípio da Igualdade Tributária e a Recuperação de Empresas. 5. A "Supremacia do Interesse Público" e o Artigo 191-A do CTN. 6. Justiça Distributiva e o Artigo 191-A do CTN. 7. Conclusões.

249

RAMON TOMAZELA SANTOS

O Princípio da Universalidade na Tributação da Renda: Análise acerca da Possibilidade de Atribuição de Tratamento Jurídico-tributário Distinto a Determinados Tipos de Rendimentos Auferidos pelas Pessoas Físicas

1. Introdução. 2. A Competência Impositiva e a Tributação da Renda. 3. A Utilização de Tipos ou Conceitos na Discriminação das Competências Tributárias. 4. O Conceito de Renda no Código Tributário Nacional. 5. Os Critérios Constitucionais que informam o Imposto sobre a Renda. 6. A Análise de Situações Concretas. 7. Conclusão.

264

RAPHAEL ASSEF LAVEZ

A Retenção na Fonte na Importação de Serviços Técnicos: Questões não Resolvidas no Caso Copesul

blicas que exercem atividades não monopolizadas parece insuficiente para evitar certos efeitos perversos da imunidades recíproca".³⁹

Entre os efeitos perversos, destaca-se seguramente o prejuízo à livre concorrência quando admitida a fruição de imunidade tributária em ambiente de mercado. Quiçá os argumentos aqui expendidos sirvam de coro para postar um novo entendimento no Supremo Tribunal Federal no que respeita à imunidade dos Correios.

³⁹ COSTA, Alcides Jorge. "Algumas idéias sobre uma Reforma do Sistema Tributário brasileiro". In: NOGUEIRA, Ruy Barbosa (coord.). *Direito Tributário atual*. Vol. 7/8. São Paulo, Instituto Brasileiro de Direito Tributário/Resenha Tributária, 1987/88, pp. 1.756-1.757.

Residência Fiscal da Pessoa Física

Luis Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário da Universidade de São Paulo.

Resumo

O presente artigo analisa 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 analyzes 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.

I. Introdução: o Binômio "Fonte versus Residência"

O Direito Tributário Internacional reconhece, como direito costumeiro¹, que um país não pode tributar rendas estrangeiras de não residentes que não possuam qualquer conexão com ele². Daí a exigência de um vínculo com a jurisdição como condição para que se admita a tributação. Não existe, entretanto, uniformidade quanto aos "elementos de conexão"³. 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

¹ Nos termos do artigo 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.

² Cf. AVI-YONAH, Reuven Shlomo. *International tax as international law*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2007, p. 28.

³ 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.

bitributação, que tiveram início em 1921, ainda sob a égide e o 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.

Foi em tal cenário que se desenvolveu o debate conhecido pelo binômio "fonte *versus* 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.

Ponto comum entre fonte e residência é a busca da concretização da pertinência econômica, referida por Schanz⁵. 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 conexão⁶, 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 expresso⁷, 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 artigo 38 da Corte Internacional de Justiça.

Esse ponto parece relevante para a análise que se fará a seguir. Os princípios da fonte e da residência, vale insistir, não têm origem arbitrária. Foram, ao contrário, as respostas encontradas pelos diversos ordenamentos para a identificação de capacidade contributiva e, portanto, para a pertinência econômica exigida pelo Direito Tributário Internacional. 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.

O presente estudo versa sobre o princípio da residência associado às pessoas físicas. Em que pese o contexto atual, onde as amarras que prendem o contribuín-

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. UDINA, Manlio. *Il Diritto Internazionale Tributario*. Pádua: Cedam, 1949, p. 59).

⁵ Cf. SCHANZ, Georg. "Zur Frage der Steuerpflicht". *Finanzarchiv* 1, 4 (1892) *apud* VOGEL, Klaus. "World-wide vs. source taxation of income - A review and reevaluation of arguments". *Influence of tax differentials on international competitiveness*. Amsterdã: Kluwer, 1989, p. 122.

⁶ Cf. MARTHA, Rutsel Silvestre. "The jurisdiction to tax in international law; theory and practice of legislative fiscal jurisdiction". *Series on international taxation* nº 9. Deventer: Kluwer, 1989, p. 53.

⁷ A Constituição Federal a acolhe expressamente em seu artigo 145, parágrafo 1º. Na Itália, encontra-se menção ao mesmo princípio no artigo 53 do texto constitucional. Além da França e da Itália, Zilveri encontrou o princípio nas constituições da Albânia, da Argentina, da Bulgária, do Burundi, do Chile, do Equador, da Espanha, da Grécia, da Holanda, da Iugoslávia, de Liechtenstein e da Síria, além dos diversos países que entendem ser o princípio implícito no texto constitucional. Cf. ZILVERI, Fernando Aurelio. *Princípios de Direito Tributário e a capacidade contributiva*. São Paulo: Quartier Latin, 2003, pp. 153-159.

te a determinado território se afrouxam e a expatriação de trabalhadores revela-se expediente cada vez mais comum na prática empresarial internacional, o tema permanece objeto de pouco debate no Brasil, passando despercebidas pela doutrina nacional as questões que derivam da legislação brasileira sobre residência fiscal das pessoas físicas⁸. Com o propósito de estimular o debate sobre a matéria no País, o presente artigo, após tratar do princípio da residência no Direito comparado, dedicará especial atenção ao caso brasileiro, testando, à luz de caso para o qual a literalidade da legislação não apresenta solução imediata, os limites das regras brasileiras de residência fiscal das pessoas físicas.

II. 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 jurídico tributário com o ordenamento estatal. Irrelevante, sob tal perspectiva, o local de produção do rendimento ou o 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.

A residência é o critério de conexão mais utilizado pelos ordenamentos jurídicos para tributar fatos ocorridos além do território do Estado⁹. 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 alguém 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 estatal¹⁰. 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

⁸ Exceções há, contudo, ao desinteresse da doutrina brasileira pelo tema, a exemplo do que se vê em MIRANDA FILHO, Aloysio Meirelles de; e DANILOVIC, Adriane Cristina Spicciati Pacheco. "Domicílio e residência da pessoa física. Caracterização e manutenção da condição de não residente no Brasil para efeito do imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza". *Revista de Direito Tributário Internacional* nº 17. São Paulo: Quartier Latin, 2012.

⁹ Cf. MOREIRA FILHO, Aristóteles. "Os critérios de conexão na estrutura da norma tributária". TÓRRES, Heleno Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*, v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 347.

¹⁰ Cf. GARBARINO, Carlo. *La tassazione del reddito transnazionale*. Pádua: Cedam, 1990, p. 176.

consistiria na necessidade de existência de uma mínima conexão física entre o indivíduo e o Estado¹¹.

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 jurídica¹², 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; sustentava-a um dos pioneiros do estudo do Direito Tributário Internacional, Manlio Udina¹³.

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 situações¹⁴. Entretanto, deve-se levar em conta que alguns ordenamentos jurídicos distinguem as noções de residência e domicílio, estabelecendo regimes jurídicos diversos a cada um deles¹⁵.

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

¹¹ Cf. TEIJEIRO, Guillermo. *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria*. Buenos Aires: La Ley, 2002, p. 39.

¹² Cf. SACCHETTO, Claudio. "Territorialità (Dir. Trib.) (verbetes)". *Enciclopedia del Diritto*, v. 44. Milão: Giuffrè, 1992, p. 316.

¹³ Cf. UDINA, Manlio. *Il Diritto Internazionale Tributario*. Pádua: Cedam, 1949, pp. 58-59.

¹⁴ Cf. ALVES, Tacianna Stanislaw Alfonso Bradley. "O princípio da renda mundial no Direito brasileiro". In: TÓRRES, Helene Taveira (coord.). *Direito Tributário Internacional aplicado*, v. 1. São Paulo: Quartier Latin, 2003, p. 609.

¹⁵ 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. XAVIER, Alberto. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. 7ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2010, p. 288).

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 nº 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 v. Tail*, 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 estas 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 XIX¹⁶.

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 residência¹⁷, associado a uma "obrigação tributária ilimitada"¹⁸. 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*¹⁹. 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 exterior²⁰.

¹⁶ Cf. WAGNER, Adolph. "Finanzwissenschaft, Zweiter Teil". *Gebühren- und allgemeine Steuerlehre*. 1880, p. 296.

¹⁷ Cf. MARINO, Giuseppe. "La residenza". In: UCKMAR, Victor (coord.). *Corso di Diritto Tributario Internazionale*. 2ª ed. Pádua: Cedam, 2002, p. 233.

¹⁸ Cf. XAVIER, Alberto. *Op. cit.* (nota 15), p. 258.

¹⁹ Cf. OCDE. *Commentaries on the articles of the model tax convention*. Versão de 22 de julho de 2010, p. 83.

²⁰ Cf. AVI-YONAH, Reuven Shlomo. *International tax as international law*. Nova Iorque: Cambridge University Press, 2007, p. 22.

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 Filipinas, que adotam a nacionalidade como elemento de conexão²¹) 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 tributação²². 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 nacional²³.

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.

²¹ Cf. ANDRADE, Paulo Roberto. "Dupla residência de empresas: repercussões e soluções no âmbito da CM-OCDE". *Direito Tributário atual* nº 19. São Paulo: IBDT/Dialética, 2005, p. 257.

²² Cf. PHILLIPS, J. S.; e COLLINS, M. H. "General report". *Cahiers de Droit Fiscal International - The assessment and collection of tax from non-residents v. LXXa*. International Fiscal Association, 1985, p. 17.

²³ Cf. BROE, Luc de. "General report". *Cahiers de Droit Fiscal International - The tax treatment of transfer of residence by individuals v. LXXXVIII*. International Fiscal Association, 2002, p. 25.

III. As Regras de Residência Fiscal das Pessoas Físicas no Direito Comparado

As regras relativas à residência são próprias de cada ordenamento jurídico nacional²⁴. No âmbito de cada país, tais regras podem advir da própria legislação, derivar da prática ou ainda de decisões judiciais²⁵.

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 os fatos e circunstâncias (*facts and circumstances*) que evidenciam a residência no país²⁶. É ao que se refere Alberto Xavier como as concepções "subjetivistas" e "objetivistas" de residência²⁷. 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*²⁸. Por tal razão, os Estados costumam combinar

²⁴ Cf. FERNÁNDEZ, Nestor Carmona. "Residencia fiscal de personas físicas y entidades; cambios de residencia y estatutos singulares". In: ANTÓN, Fernando Serrado (coord.). *Fiscalidad internacional*. 2ª ed. Madrid: Centro de Estudios Financieros, 2004, p. 95.

²⁵ Cf. ROHATGI, Roy. *Basic international taxation*. Londres: Kluwer Law International, 2002, p. 135.

²⁶ Cf. ROHATGI, Roy. *Basic international taxation*. Londres: Kluwer Law International, 2002, p. 135.

²⁷ Cf. XAVIER, Alberto. *Op. cit.* (nota 15), p. 289.

²⁸ Cf. VANN, Richard J. "International aspects of income tax". In: THURONYI, Victor (ed.). *Tax law design and drafting*, v. 2. Washington D.C.: International Monetary Fund, 1998, p. 729.

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 período²⁹.

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, baseado em uma aplicação combinada dos critérios mencionados³⁰.

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*³¹.

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 Sacchetto³² 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*³³. 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 Finlândia³⁴, cinco anos na Suécia³⁵), que efetivamente cortou todos os laços substanciais com o país.

²⁹ Cf. AULT, Hugh J. *Comparative income taxation - A structural analysis*. Londres: Kluwer Law International, 1997, p. 368.

³⁰ Cf. TEIJEIRO, Guillermo. *Estudios sobre la aplicación espacial de la ley tributaria*. Buenos Aires: La Ley, 2002, p. 40.

³¹ "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."

³² Cf. o comentário de Sacchetto na nota 12, *supra*.

³³ Cf. BROE, Luc de. *Op. cit.* (nota 23), p. 31.

³⁴ Cf. HELMINEN, Marjaana. "Branch reporter". *Cahiers de Droit Fiscal International - The tax treatment of transfer of residence by individuals v. LXXXVIIb*. International Fiscal Association, 2002, p. 232.

³⁵ Cf. HOLMGREN, Mikael; e BENJAMINSSON, Kristina. "Branch reporters". *Cahiers de Droit Fiscal International - The tax treatment of transfer of residence by individuals v. LXXXVIIb*. International Fiscal Association, 2002, p. 514.

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 país³⁶.

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 temporária³⁷.

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 1º 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 ano³⁸.

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

³⁶ Cf. BROE, Luc de. *Op. cit.* (nota 23), p. 31.

³⁷ Cf. BROE, Luc de. *Op. cit.* (nota 23), p. 31.

³⁸ Cf. OSTWAL, T. P.; e DEVARAJ, D. "Branch reporters". *Cahiers de Droit Fiscal International - The tax treatment of transfer of residence by individuals v. LXXXVIIb*. International Fiscal Association, 2002, p. 306; cf. ARNOLD, Martin; e WINKLER, Iris. "Indien". In: MENNEL, Annemarie; e FÖRSTER, Jutta (orgs.). *Steuer in Europa, Amerika und Asien*. Herne/Berlin: NWB, folhas soltas (87. Lieferung 2011).

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 contam³⁹.

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 país⁴⁰.

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)⁴¹

³⁹ Cf. TIPP, Ursula. "Irland". *Steuer in Europa, Amerika und Asien*. Herne/Berlin: NWB, Rz24.

⁴⁰ Cf. ROHATGI, Roy. *Op. cit.* (nota 26), p. 141; e AULT, Hugh J. *Op. cit.* (nota 29), p. 369; SIEKMAN, Philip; e LUIJSTERBURG, Nicolien. "Personal income taxation in the Netherlands". *Bulletin for international taxation*. Holanda: International Bureau of Fiscal Documentation, agosto/setembro de 2006, p. 316.

⁴¹ Cf. GINTER, Eric. "Rapporteur du Groupement". *Cahiers de Droit Fiscal International - The tax treatment of transfer of residence by individuals v. LXXXVIIb*. International Fiscal Association, 2002, p. 249.

ou, alternativamente, uma permanência, na França, superior a 183 dias no ano-calendário (critério objetivo)⁴².

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)⁴³. 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 pai⁴⁴.

No mesmo sentido, Espanha⁴⁵, Nova Zelândia⁴⁶, Indonésia⁴⁷ e Noruega⁴⁸ preveem dois critérios alternativos para a aferição da residência: a constatação da presença por 183 dias (seis 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: (i) registrado no Registro Civil italiano da população residente; ou (ii) residente na Itália de acordo com o Código Civil italiano; ou (iii) domiciliado na Itália, também de acordo com o Código Civil; ou (iv) presente em território italiano por pelo menos 183 dias.

Neste sentido, estabelece o Código Civil 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 prin-

⁴² Cf. ROHATGI, Roy. *Op. cit.* (nota 26), p. 139.

⁴³ Cf. BESSO, Simone. "Rapporteur du Groupement". *Cahiers de Droit Fiscal International - The tax treatment of transfer of residence by individuals v. LXXXVIIb*. International Fiscal Association, 2002, p. 534.

⁴⁴ Cf. KOLB, Andreas. "Schweiz". *Steuer in Europa, Amerika und Asien*. Herne/Berlin: NWB, folhas soltas (82. Lieferung 2010), Rz23.

⁴⁵ Cf. GIMÉNEZ, Juan José Bayona; e FAURE, Amparo Navarro. "Branch reporters". *Cahiers de Droit Fiscal International - The tax treatment of transfer of residence by individuals v. LXXXVIIb*. International Fiscal Association, 2002, p. 484; HELLMWEGE, Sabine. "Spanien". *Steuer in Europa, Amerika und Asien*. Herne/Berlin: NWB, folhas soltas (85. Lieferung 2011), Rz46.

⁴⁶ Cf. HART, John W. "Branch reporter". *Cahiers de Droit Fiscal International - The tax treatment of transfer of residence by individuals v. LXXXVIIb*. International Fiscal Association, 2002, p. 437.

⁴⁷ Cf. BOENJAMIN, Puspahadi. "Branch reporter". *Cahiers de Droit Fiscal International - The tax treatment of transfer of residence by individuals v. LXXXVIIb*. International Fiscal Association, 2002, p. 331.

⁴⁸ Cf. OIEN, Mette; e HVEDING, Sverre. "Branch reporters". *Cahiers de Droit Fiscal International - The tax treatment of transfer of residence by individuals v. LXXXVIIb*. International Fiscal Association, 2002, p. 460.

principalmente social, familiar e pessoal⁴⁹. Cumpre reafirmar, contudo, o entendimento segundo o qual 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 parágrafos 8º e 9º 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 parágrafo 8º, "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 circunstâncias⁵⁰. Em tal aspecto, a legislação alemã não difere da austríaca: conforme estabelece o Código Tributário Federal austríaco (*Bundesabgabenordnung* ou BAO) (parágrafo 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 regularidade⁵¹.

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 irregular⁵². 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 Môn-

⁴⁹ Cf. MARINO, Giuseppe. "Branch reporter - Italy". *Cahiers de Droit Fiscal International - The tax treatment of transfer of residence by individuals v. LXXXVIIb*. International Fiscal Association, 2002, pp. 355-356.

⁵⁰ Cf. MÖSSNER, Jörg Manfred. "Persönliche Anknüpfungskriterien der deutschen Steuerhoheit". *Steuerrecht internationaltätiger Unternehmen*. MÖSSNER, Jörg Manfred; e BAUMHOFF, Hubertus et al. Köln: Otto Schmidt, 1992, p. 45.

⁵¹ Cf. HEINRICH, Johannes; HERZOG, Oliver; KONEZNY, Gerald; e URTZ, Christoph. "Income taxation of individuals in Austria". *Bulletin for international taxation*. Holanda: International Bureau of Fiscal Documentation, agosto/setembro de 2004, p. 392.

⁵² Cf. JAHNDORF, Christian. "Residence of individuals". *International taxation*. Münster: Universidade de Münster/Heiko Gemmel, 2000, p. 30.

co, visita seus parentes, de vez em quando, na Alemanha e, durante sua estada, permanece em seu antigo quarto na casa de seus pais⁵³. Diante das regras alemãs sobre domicílio fiscal, a atleta poderia ser considerada 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 domicílio⁵⁴. 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 momento⁵⁵.

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 principal⁵⁶; relevante é que as circunstâncias indiquem que há intenção de manter e usar a moradia, o que dá uma noção de uso regular⁵⁷. 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)⁵⁸. Moradas irregulares ou de curto prazo não são domicílio⁵⁹.

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 país⁶⁰. 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,

⁵³ Cf. JAHNDORF, Christian. *Op. cit.* (nota 52), p. 31.

⁵⁴ Cf. MÖSSNER, Manfred. "Rechtsprechungs-Report Internationales Steuerrecht". *Rechtsprechung der Jahre 1980-1989 mit Kommentierung*. Herne/Berlin: NWB, 1991, pp. 14-15.

⁵⁵ Cf. MÖSSNER, Jörg Manfred. *Op. cit.* (nota 50), p. 46.

⁵⁶ Cf. BELLSTEDT, Christoph. *Die Besteuerung international verflochtener gesellschaften*. 3ª ed. Köln: Otto Schmidt, 1973, p. 3; TANZER, Michael. "Der Ansässigkeits- (Wohnsitz-) begriff im international-nachbarschaftlichen Vergleich (Österreich-Deutschland-Schweiz)". In: LANG, Michael; e JIROUSEK, Heinz (orgs.). *Praxis des Internationalen Steuerrechts: Festschrift für Helmut Loukota zum 65. Geburtstag*. Viena: Linde, s. d., pp. 521-530, p. 524.

⁵⁷ Cf. MÖSSNER, Jörg Manfred. *Op. cit.* (nota 50), p. 47.

⁵⁸ Cf. MÖSSNER, Jörg Manfred. *Op. cit.* (nota 50), p. 48.

⁵⁹ Cf. TANZER, Michael. *Op. cit.* (nota 56), p. 526.

⁶⁰ Cf. MÖSSNER, Jörg Manfred. *Op. cit.* (nota 50), p. 50.

não disciplina a questão. Dessa forma, a análise se dará caso a caso, e deverá levar em consideração a intenção do indivíduo.

IV. A Condição de Residente e de 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 fiscal⁶¹ para as pessoas físicas, podendo-se extrair o conceito da interpretação conjugada dos artigos 16 e seguintes do Regulamento do Imposto de Renda (RIR) combinados com o artigo 682. Para Alberto Xavier, a noção de residência que se extrai dos referidos dispositivos encontra-se "a meio caminho" entre um conceito objetivo e um conceito subjetivo⁶².

Por outro lado, encontram-se na Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil - RFB nº 208/2002, notadamente em seus artigos 2º e 3º, requisitos para que a pessoa física seja considerada residente ou não residente no Brasil⁶³.

Interessante observar, no dispositivo, o caso dos nacionais que adquirirem 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 12 meses, já que a referida regra versa sobre portadores de vistos temporário ou permanente - categoria inaplicável aos brasileiros (artigo 12 da Lei nº 9.718/1998).

⁶¹ 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. XAVIER, Alberto. *Op. cit.* (nota 15), p. 291.

⁶² Cf. XAVIER, Alberto. *Op. cit.* (nota 15), p. 292.

⁶³ 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".

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 o 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 uma 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;
- 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 maior⁶⁴, 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 considerado "retorno" uma mera passagem no Brasil. Mais uma vez, verifica-se que para os brasileiros, o elemento subjetivo - *animus*

⁶⁴ Conforme se verá a seguir, se a permanência no exterior for maior que 12 meses, então será considerado não residente, independentemente de seu *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, assim, 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 fiscal⁶⁵. O artigo 3º 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 artigo 17 da Lei nº 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 nº 3.470/1958, prevista no artigo 134 do Decreto-lei nº 5.844/1943. Posteriormente, porém, a disciplina do Decreto-lei nº 5.844/1943 foi substituída pelo Decreto-lei nº 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 Decreto-lei nº 5.844/1943 sofrera revogação tácita pelo Decreto-lei nº 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 Decreto-lei nº 1.715/1979 (Decreto nº 76.186/1975, artigo 473 e Decreto nº 85.450/1980, artigo 665) mostra a substituição das referências legislativas.

A questão não permaneceria assim. O Decreto-lei nº 1.715/1979 também veio a ser revogado posteriormente pela Lei nº 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 Ação Direta de Inconstitucionalidade nº 394-1, a Ordem dos Advogados do Brasil obteve liminar para suspensão do comando do artigo 1º, parágrafo 1º, da Lei nº 7.711/1988, concedida pelo Ministro Joaquim Barbosa em decisão de 9 de março de 1990. Posteriormente, o Plenário do Supremo Tribunal Federal iria confirmar a inconstitucionalidade do dispositivo por unanimidade, em decisão proferida em 25 de setembro de 2008.

⁶⁵ Cf. UTUMI, Ana Cláudia Akie. *O regime tributário brasileiro do imposto sobre a renda de não residentes*. Tese de doutorado. São Paulo: Universidade de São Paulo, 2006, p. 87.

A suspensão do dispositivo questionado levou o legislador a editar a Lei nº 8.218/1991, cujo artigo 29 contém a regra do recolhimento do tributo ora vigente. Nesse sentido, os dois Regulamentos do Imposto de Renda posteriores (Decreto nº 1.041/1994 e Decreto nº 3.000/1999, atualmente em vigor) vieram a conciliar a disciplina do artigo 17 da Lei nº 3.470/1958 com o comando do artigo 16 da Lei nº 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 formaliza o ânimo de deixar o País. Já a última nada mais é que uma declaração de rendimentos, que cobre o período entre 1º de janeiro e o dia da saída definitiva.

A formalização de tal procedimento é regulada pela mesma IN SRF nº 208/2002, em seu artigo 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 artigo 3º 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 12 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

artigo 4º, 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-los⁶⁶. 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 prático⁶⁷. 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 ne-

⁶⁶ Cf. XAVIER, Alberto. *Op. cit.* (nota 15), p. 111.

⁶⁷ Cf. VOGEL, Klaus. "Doppelbesteuerungsabkommen der Bundesrepublik Deutschland auf dem Gebiet der Steuern vom Einkommen und Vermögen". *Kommentar auf der Grundlage der Musterabkommen*. 3ª ed. Munique: Beck, 1996, p. 121.

que 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 deu indicações do que se entende pelo *animus*, tal tarefa coube aos tribunais. Este é o caso, por exemplo, da Holanda, onde, conforme nos relatam Siekman e Luijsterburg, os tribunais, para a determinação da residência, buscam verificar a presença de "laços duráveis de natureza pessoal com a Holanda"⁶⁸. 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"⁶⁹.

No Canadá, Jack Bernstein assinala que a verificação da residência fiscal foi objeto do caso *Endres v. 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 residente⁷⁰. 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-

⁶⁸ Cf. SIEKMAN, Philip; e LUIJSTERBUR, Nicolien. *Op. cit.* (nota 40), p. 316.

⁶⁹ Cf. MAZANSKY, Ernest. "South Africa's exit charges". *Bulletin for international taxation*. Holanda: International Bureau of Fiscal Documentation, maio de 2010, p. 283.

⁷⁰ Cf. BERNSTEIN, Jack. "Update on developments affecting non-residents". *Bulletin for international taxation*. Holanda: International Bureau of Fiscal Documentation, fevereiro de 1999, p. 52.

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, entre domicílio e residência⁷¹.

Analisando a evolução legislativa sobre domicílio no Brasil, Haroldo Valladão assinala que, ainda em época imperial, Ribas definiu o conceito nos Direitos Civil e Processual "com referência à perpetuidade do ânimo de residência"⁷². A residência é apresentada como um dos elementos de fixação do domicílio, que apenas associado ao "ânimo definitivo" o definirá⁷³.

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 artigo 70 do Código Civil atual, o "ânimo definitivo" permanece como o elemento crucial para a configuração do domicílio; elemento, este, a permitir que se diferencie o domicílio da simples residência⁷⁴. 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"⁷⁵.

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

⁷¹ "Art. 70. O domicílio da pessoa natural é o lugar onde ela estabelece a sua residência com ânimo definitivo."

⁷² Cf. VALLADÃO, Haroldo. "Domicílio e residência no Direito Internacional Privado". *Revista dos tribunais*. São Paulo: RT, 2003.

⁷³ Cf. VALLADÃO, Haroldo. *Direito Internacional Privado*. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 1968, p. 353.

⁷⁴ 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. SEMO, Giorgio de. *Istituzioni di Diritto privato*. 5ª ed. Firenze: Barbera, 1948, pp. 118-119)

⁷⁵ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de Direito Civil*, v. 1. 23ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2009, pp. 318-319.

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, insiste-se, 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*, portanto, 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 ora 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 aqui⁷⁶. 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 francês⁷⁷ e seguindo a linha alemã, o ordenamento brasileiro não adotou o sistema da unicidade do domicílio, contemplando os artigos 71 e 72 do Código Civil 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

⁷⁶ 2ª TAC/SP, 12ª Câmara, AgInst nº 876.372-0/0, rel. Des. Romeu Ricupero, j. em 27.1.2005.

⁷⁷ "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 "domiciliée dans chacune de ces communes" (cf. CAPITANT, Henri. *Introduction à l'étude du Droit Civil*. 5ª ed. Paris: Pedone, 1927, p. 138).

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 residências⁷⁸.

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 fiscal⁷⁹. 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 definitiva⁸⁰. 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 artigo 27 da Lei nº 12.249/2011.

⁷⁸ “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. MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de Direito Privado*, tomo I, Parte Geral. 4ª ed. 2ª tiragem. São Paulo: RT, 1977, pp. 207, 251 e 280)

⁷⁹ Note-se que isso independe do fato de se adotar como conceito o domicílio único, como na linha francesa. Cf. PLANIOL, Marcel. *Traité élémentaire de Droit Civil*, tomo I. 2ª ed. Paris: Pichon, 1901, pp. 242 e 251.

⁸⁰ 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 da 4ª região, 1ª Turma, AC nº 2000.71.00.002624-8/RS, rel. Des. Fed. Álvaro Eduardo Junqueira, j. em 5.10.2005, DJU de 30.11.2005.

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 nº 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 nº 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. Qual quer que fosse a razão para a falta de formalidade, a consequência seria a mesma: considerar-se a pessoa física residente para fins fiscais nos 12 primeiros meses a partir da saída (definitiva ou temporária).

A Lei nº 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 Medida Provisória nº 472/2009, precursora da Lei nº 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 nº 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.

V. 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, pela doutrina e pela 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.

Determinação do Sujeito Ativo do ICMS nas Importações "por Conta e Ordem" e "por Encomenda" - Implicação dessa Conclusão em Relação ao Recolhimento de Outros Tributos Federais

Mara Eugênia Buonanno Caramico
Especialista em Direito Tributário pela USP.

Resumo

Neste trabalho analisaremos a questão sobre a correta interpretação constitucional que se deva dar ao termo "destinatário" contido no trecho final do parágrafo 2º, IX, "a", do artigo 155 da Constituição para se definir quem é o sujeito ativo do ICMS nas operações de importação de bens e produtos advindos do exterior. Para tanto, serão analisadas as principais decisões proferidas pelo Superior Tribunal Federal sobre essa matéria, identificando os seus argumentos mais relevantes. Concluído esse trabalho, será nosso objetivo, também, analisar qual o impacto que tal definição trará em relação ao recolhimento de outros tributos, como o PIS e a Cofins Importação, instituídos com o advento da Lei nº 10.865/2004, e o PIS e a Cofins devidos sobre as receitas de importação.

Palavras-chave: ICMS, destinatário, importação, importação "por conta e ordem" e "por encomenda", artigo 155 da Constituição Federal, Fundap, PIS e Cofins Importação, entrada física, entrada ficta, fato gerador da importação, base de cálculo, Medida Provisória nº 2.158-35/2001.

Abstract

We will analyze the correct constitutional interpretation to the word "recipient" mentioned in the final part of paragraph 2, IX, "a" of section 155 of the Constitution in order to define ICMS tax agent on importation of goods and products. Therefore, we will analyze the main decisions rendered by Brazilian Supreme Court on the matter, identifying their most important arguments. Thereafter, we will also analyze which impact such definition will bring to payment of other taxes, such as PIS and Cofins - importation, created by Law nº 10.865/2004, and PIS and Cofins due on importation income.

Keywords: ICMS, recipient, importation, importation for the account and order of third party and importation by order, section 155 of the Federal Constitution, Fundap, PIS and Cofins - Importation, physical entry, presumed entry, taxable event of importation, taxable basis, Provisional Measure nº 2.158-35/2001.

I - Introdução

Muito já se escreveu sobre a matéria que se pretende analisar. Fato é que até hoje nossos tribunais não decidiram, de maneira definitiva, qual a efetiva e cor-