

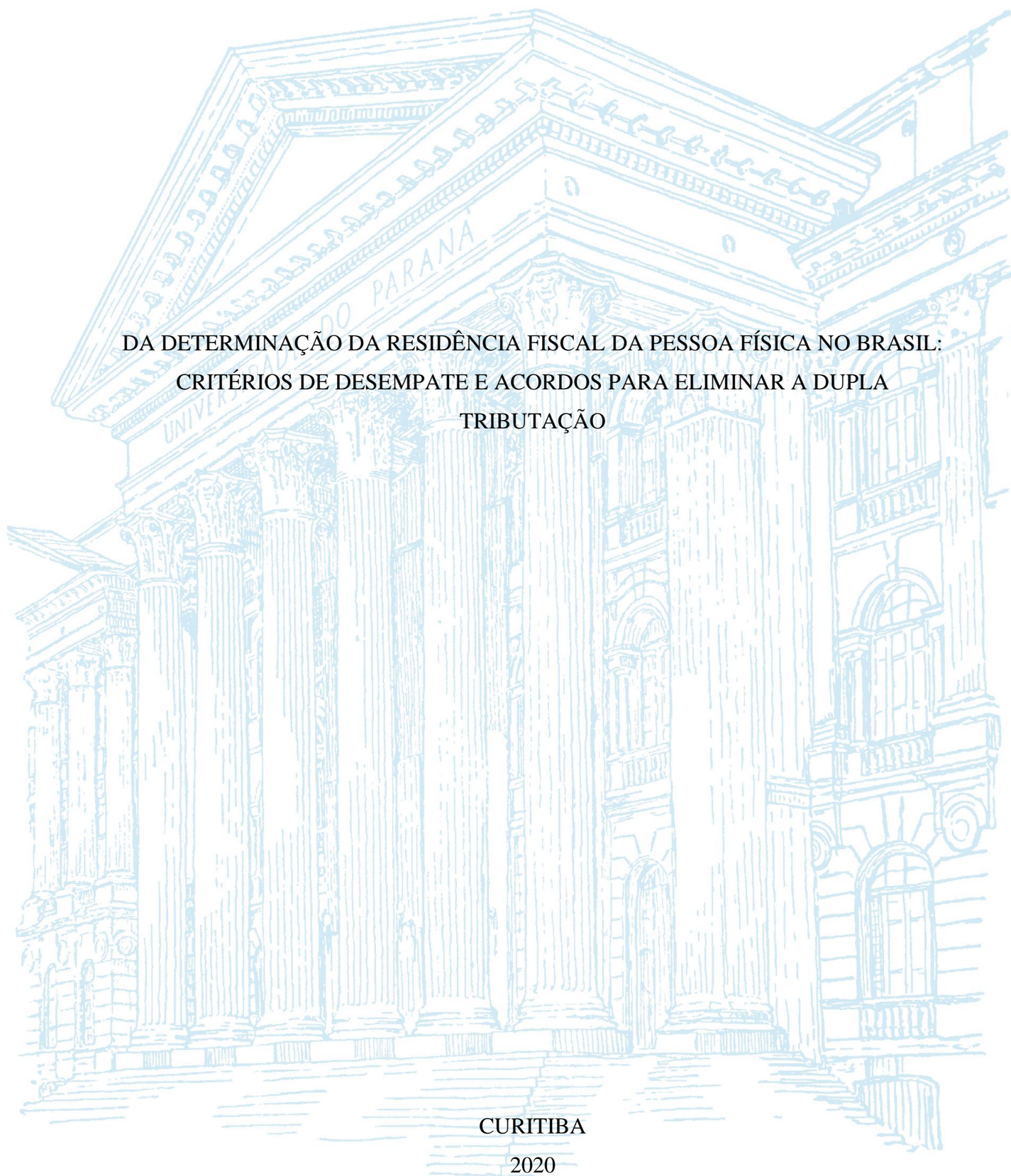
UNIVERSIDADE FEDERAL DO PARANÁ

YASMIN SAYURI HOSAKA

DA DETERMINAÇÃO DA RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL:
CRITÉRIOS DE DESEMPATE E ACORDOS PARA ELIMINAR A DUPLA
TRIBUTAÇÃO

CURITIBA

2020



YASMIN SAYURI HOSAKA

DA DETERMINAÇÃO DA RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL:
CRITÉRIOS DE DESEMPATE E ACORDOS PARA ELIMINAR A DUPLA
TRIBUTAÇÃO

Artigo Científico apresentado como requisito parcial à obtenção do grau de Bacharel em Direito, à Faculdade de Direito, Setor de Ciências Jurídicas, Universidade Federal do Paraná.

Orientador(a): Prof(a). Dr(a). Betina Treiger
Gruppenmacher

Coorientador(a): Prof(a). Msc. Anne Caroline
Marciquevik Alves

CURITIBA

2020

TERMO DE APROVAÇÃO

DA DETERMINAÇÃO DA RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA FÍSICA NO BRASIL: CRITÉRIOS DE DESEMPATE E ACORDOS PARA ELIMINAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO

YASMIN SAYURI HOSAKA

Monografia aprovada como requisito parcial para obtenção de Graduação no Curso de Direito, da Faculdade de Direito, Setor de Ciências jurídicas da Universidade Federal do Paraná, pela seguinte banca examinadora:

DocuSigned by:
Betina Treiger Gruppenmacher
426D82714D42410...

Betina Treiger Gruppenmacher

Orientador

ANNE CAROLINE
MARCIQUEVIK
ALVES:00410741906

Assinado de forma digital por
ANNE CAROLINE MARCIQUEVIK
ALVES:00410741906
Dados: 2020.12.18 13:41:36 -03'00'

Anne Caroline Marciquevik Alves

Coorientador

DocuSigned by:
Dayana de Carvalho Uhdre
F5411D65FE30469...

Dayana de Carvalho Uhdre

1º Membro

DocuSigned by:
Barbara das Neves
721936EB1E144C3...

Barbara das Neves

2º Membro

RESUMO

A proposta do presente artigo é estudar os critérios de desempate, ou *tie breaker rules*, aplicáveis à pessoa física, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, diante da crescente mundialização de esforços econômicos e consequente multiplicação do fenômeno da dupla residência fiscal e dupla tributação. Assim, analisa-se tais critérios, bem como os impactos do Procedimento Amigável, a partir da perspectiva da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico - OCDE, os Acordos para Evitar a Dupla Tributação firmados pelo Brasil e, ainda, o entendimento firmado em âmbito jurisprudencial administrativo. Por fim, é abordado brevemente as possíveis consequências da crise instaurada pela COVID-19 ao tema.

Palavras-chave: Tributação Internacional. Critérios de Desempate. OCDE. Acordos para Evitar a Dupla Tributação. Pandemia COVID-19.

ABSTRACT

This article aims to perform an analysis of the tie breaker rules for the individuals, interpreted in light of the laws of Brazil, before the increasing globalisation of economic efforts, and the resulting dual residency and double taxation. In this regard, it examines those criteria and the Mutual Agreement Procedures, according to the Organisation for Economic Co-operation and Development – OECD’s perspective, the Double Taxation Convention between Brazil and other States and the Brazilian evolution of administrative case law. Finally, it briefly presents the possible effects of the COVID-19 crises to the subject.

Keywords: International Taxation. Tie Breaker Rules. OECD. Double Taxation Conventions. COVID-19 pandemic.

LISTA DE ABREVIATURAS OU SIGLAS

ADT	- Acordo para Evitar a Dupla Tributação
BEPS	- Base Erosion and Profit Shifting
CARF	- Conselho Administrativo de Recursos Fiscais
CRDTs	- Convenções Bilaterais para Evitar a Dupla Tributação de Renda
CTN	- Código Tributário Nacional
DIRPF	- Declaração de Imposto de Renda sobre a Pessoa Física
IN	- Instrução Normativa
OCDE	- Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico
ONU	- Organização das Nações Unidas
PE	- Estabelecimento Permanente
RFB	- Receita Federal do Brasil
RIR	- Regulamento do Imposto de Renda
SRF	- Secretaria da Receita Federal

SUMÁRIO

INTRODUÇÃO	7
1. DUPLA TRIBUTAÇÃO E RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA FÍSICA: PERSPECTIVA GERAL E ANÁLISE A PARTIR DO ORDENAMENTO BRASILEIRO	7
A. Dupla Tributação Internacional.....	7
B. Acordos Para Evitar A Dupla Tributação.....	9
C. Residência Fiscal: Determinação Da Tributação Da Pessoa Física Com Fundamento Na Legislação Interna Brasileira	12
2. CRITÉRIOS DE DESEMPATE (<i>TIE BREAKER RULES</i>) – ACORDOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO FIRMADOS PELO BRASIL.....	14
3. INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE DESEMPATE... 	16
4. IMPACTOS DE MAP – MUTUAL AGREEMENT PROCEDURES	19
5. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL ADMINISTRATIVO BRASILEIRO ACERCA DOS CRITÉRIOS DE DESEMPATE.....	22
A. Auto De Infração N.º 16095.720100/2014-98 – Dupla Residência Brasil X Portugal .. 22	
B. Auto De Infração N.º 13808.005919/2001-35 – Dupla Residência Brasil X Japão...	25
6. TRIBUTAÇÃO EM TEMPOS DE COVID-19 – POSSÍVEIS IMPACTOS NO CONCEITO DE RESIDÊNCIA FISCAL E NOS CRITÉRIOS DE DESEMPATE – O QUE ESPERAR DIANTE DA EXCEPCIONALIDADE	28
CONSIDERAÇÕES FINAIS.....	30
REFERÊNCIAS	32
APÊNDICE N.º 1 - CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO FIRMADAS PELO BRASIL – REDAÇÃO DAS REGRAS DE DESEMPATE	35

INTRODUÇÃO

Os critérios de desempate, ou *tie breaker rules*, de determinação nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação - ADT firmados em âmbito de direito tributário internacional, são regras aplicadas quando da ocorrência do fenômeno da dupla residência fiscal.

Diante da crescente mundialização de esforços econômicos é cada vez mais frequente a submissão dos indivíduos, pessoas físicas e jurídicas, à incidência tributária de países distintos, e não raras vezes ao fenômeno da dupla tributação internacional.

Nesse sentido, é de extrema importância e urgência a análise de como o ordenamento jurídico brasileiro interpreta tais critérios, sobretudo à luz das diretrizes estabelecidas pela Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE, uma vez que o Brasil substancialmente se utiliza do modelo de convenção da organização nos ADT já firmados e, ainda, possui vistas a ascender a membro efetivo desta.

Diante deste contexto, o presente trabalho voltou-se à análise das *tie breaker rules* aplicáveis às pessoas físicas, para determinação da Residência Fiscal no Brasil, com foco nos ADT firmados pelo Estado brasileiro – e no entendimento jurisprudencial administrativo brasileiro, a fim de buscar a interpretação efetiva desse dispositivo.

Ademais, abordou-se a questão dos Procedimentos Amigáveis à aplicação dos critérios de desempate, vez que é mecanismo apontado para resolver eventuais conflitos de interpretações destes entre os Estados Contratantes, ou, até mesmo, como a primeira medida a ser adotada em caso de conflitos de dupla residência fiscal.

Por fim, foi apresentada breve análise acerca dos possíveis impactos da determinação da residência fiscal dos indivíduos, diante da crise global atual da COVID-19.

1. DUPLA TRIBUTAÇÃO E RESIDÊNCIA FISCAL DA PESSOA FÍSICA: PERSPECTIVA GERAL E ANÁLISE A PARTIR DO ORDENAMENTO BRASILEIRO

A. Dupla Tributação Internacional

Como mencionado, a globalização induziu a uma aceleração do fenômeno da transnacionalização de situações, sobretudo com a expansão do comércio e revolução

tecnológica, o que fomentou novos arranjos na seara tributária, incluindo questões relativas a dupla residência fiscal e dupla tributação.

Sobremaneira, essa dupla tributação ocorre quando os agentes econômicos se vinculam por elementos de conexão em mais de um país, dentre os quais os principais são: domicílio e residência, sede e direção, existência ou inexistência de estabelecimento permanente, situação do bem, fonte do rendimento país de origem ou do destino.

Com relação ao ponto de necessidade de elemento de conexão, interessante destacar que os EUA constituem exceção, visto que tributam em bases mundiais não somente as pessoas físicas em seu território, mas também aqueles cidadãos que residem no exterior.¹ Diferentemente do caso do Brasil, o princípio da universalidade naquele caso não vem acompanhado da residência como um elemento de conexão². Os rendimentos mundiais dos nacionais norte-americanos são tributados independentemente de onde estes efetivamente residam.

Tal fenômeno pode ser enquadrado em um conceito que o Direito Tributário designa como concurso de normas. Esse, ocorre quando um mesmo fato se integra na previsão de duas normas diferentes, e constitui mais do que uma obrigação de imposto.³

Em linhas gerais a doutrina pioneira⁴ apontou que para que seja identificada a dupla tributação deve ser observada a regra de quatro identidades, (i) a identidade do objeto, (ii) a identidade do sujeito, (iii) a identidade do período tributário e (iv) a identidade do imposto. Frise-se aqui a importância de uma análise e comparação do aspecto formal e quantitativo consubstanciado na base de cálculo, para que se alcance a natureza substancial do tributo. Não se deve realizar a verificação da identidade com fundamento em rígidos critérios formais, mas sim mediante rigorosa análise do caso concreto à luz de cada ordenamento jurídico.

Observa-se ainda na doutrina a importância da distinção dos conceitos de dupla tributação jurídica e dupla tributação econômica, que reside na questão da identidade ou não do sujeito, havendo conseqüentemente distinção no sujeito passivo da obrigação tributária⁵.

A partir da perspectiva de KLAUS VOGEL⁶ a dupla tributação jurídica pode ser identificada em três situações: (a) quando um país adota o princípio da residência e outro adota

¹ FLÁVIO NETO, L. **Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 69.

² SCHOUERI, L. E. **Regras de Residência Fiscal da Pessoa Física no Direito Comparado e no Direito Brasileiro**. *Revista Tributária das Américas*, v. 5, p. 347 – 366, 01 2012.

³ XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 31.

⁴ *Ibid.*, p. 33.

⁵ ROCHA, S. A. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 55.

⁶ VOGEL, Klaus. **Double Taxation Convention**. London: Kluwer, 1997, p. 9 e seg.

o princípio da fonte para tributação de mesmo rendimento de mesmo contribuinte; (b) na medida em que um contribuinte é considerado residente em dois ou mais Estados ou quando mesmo rendimento é considerado auferido em dois ou mais Estados; e (c) quando um país adota o princípio da nacionalidade a fim de fundamentar a tributação de rendimentos e o outro país adota o princípio da residência.

Já a dupla tributação econômica é configurada quando o mesmo rendimento é tributado por dois ou mais Estados, durante um mesmo período, mas com sujeitos passivos distintos.⁷

Frise-se que a dupla, ou múltipla tributação internacional possui efeito inibidor sobre o comércio internacional, uma vez que onera as transações vinculadas por elementos de conexão ao poder tributário de mais de um Estado. Assim, “*a dupla tributação está na contramão do processo de globalização mundial, sendo um entrave à livre movimentação de bens, serviços, capital e pessoas.*”⁸

Há, ademais, efeitos nocivos decorrentes do fenômeno aqui explorado, dentre eles (i) consequências financeiras para os Estados, diante de uma possível redução na tributação; (ii) impacto na capacidade contributiva dos contribuintes; (iii) interferência sobre propriedade intelectual de cientistas, artistas e esportistas; e (iv) consequências sociopolíticas, em decorrência do desencorajamento de inversões internacionais e de movimento de pessoas.⁹

Dessa forma, evidente a importância da discussão acerca do tema, e dos mecanismos que podem ser alavancados a fim de que a dupla tributação seja evitada.

B. Acordos para Evitar a Dupla Tributação

Delineado o fenômeno da Dupla Tributação, discorre-se agora sobre medidas para que esse seja evitado. Em suma, são discutidas medidas unilaterais – adotadas por cada Estado, com fulcro em sua legislação doméstica – e medidas bilaterais ou multilaterais – adotadas pelos países por meio da celebração de tratados internacionais.¹⁰

Afirma BETINA TREIGER GRUPENMACHER¹¹ que “*o Estado, com fundamento na soberania, pode exercer plenamente sua autoridade relativamente a todos aqueles que nele*

⁷ FLÁVIO NETO, L. **Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 70.

⁸ ROCHA, S. A. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 55

⁹ *Ibid.*, p. 56.

¹⁰ TÓRRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2001, p. 728-776.

¹¹ GRUPENMACHER, B. T. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999, p. 13.

se encontrem, perseguindo finalidades de interesses gerais”. Sendo assim, a adoção de tais medidas e também o próprio poder de tributar, decorrem de direitos de exercício de Soberania dos Estados.

Nesse sentido, explica a Professora:

“O Estado, na consecução de finalidades públicas, deve dispor do substrato necessário e indispensável à sua atividade. Necessita, para o atingimento do bem comum, de meios para fazê-lo, ou seja, requer recursos para custeio das suas atividades que são resultado da sua particular posição de supremacia, a qual se revela na possibilidade de constrição do patrimônio dos particulares, pela exigência de prestações compulsórias.”¹²

A partir disso, uma vez que a obtenção de recursos para custeio de atividades estatais é indispensável, infere-se a grande relevância da adoção das referidas medidas, a fim de se afastar a dupla tributação.

Com relação as medidas de celebração de tratados internacionais, podemos mencionar os Acordos para Evitar a Dupla Tributação – ADT, também conhecidos como Convenções Bilaterais para Evitar a Dupla Tributação de Renda – CDTRs. Por meio desses, as partes acatam uma obrigação de direito internacional, comprometendo-se a renunciar, de forma total ou parcial, a imposição de tributos em situações específicas.¹³

Cada acordo é negociado separadamente e, normalmente, é seguido um modelo de Convenção Tributária, dentre os quais se destacam o modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico – OCDE e da Organização das Nações Unidas – ONU.

Cabe destacar brevemente que a estrutura da OCDE privilegia o Estado de residência, o qual normalmente é o importador de capitais; por outro lado, o modelo da ONU possui peculiaridades, tais como os conceitos mais amplos de estabelecimento permanente e *royalties*, que fazem com que os países emergentes o considerem mais ativamente em suas negociações.

Atualmente o Brasil possui em vigência trinta e três acordos para evitar a dupla tributação, abrangendo trinta e quatro países¹⁴. Além desses, tratados com Paraguai, Singapura e Suíça encontram-se em processo de ratificação. Em maior parte, os acordos brasileiros se

¹² Ibid., p. 20.

¹³ *At the conclusion of a DTC, the two parties to the convention accept an **international law obligation**. They commit themselves to relinquishing, completely or partially, the imposition of taxes in specific situations. The convention is subject to the rules of public international law.* LANG, M. **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**. 2. ed. Amsterdã: IBFD, 2013. 222, p. 1.

¹⁴ Verificar Apêndice n.º 1.

alinham ao modelo da OCDE, mas há traços do modelo da ONU e, ainda, peculiaridades próprias, que tornam cada um deles único¹⁵.

Com a finalidade de melhor empregar os ADT e melhor interpretá-los, KEES VAN RAAD¹⁶ aponta cinco regras fundamentais, a saber: (i) os tratados para evitar a dupla tributação restringem a aplicação das regras tributárias internas; (ii) os termos de direito tributário podem ter significados distintos nos âmbitos da legislação tributária interna e nos tratados; (iii) conhecimento das principais regras distributivas dos tratados (*Estado de residência e outro Estado*); (iv) o escopo das regras distributivas e; (v) as regras distributivas de um tratado não lidam com questões de quem ou o que terá sua renda tributada.

Neste trabalho, cabe o melhor desenvolvimento das duas primeiras regras.

Quanto ao primeiro ponto, ressalte-se que os tratados contra a dupla tributação possuem efeito restritivo da aplicação do Direito Tributário interno dos Estados Contratantes¹⁷. Em regra, deve-se verificar inicialmente se o Direito Tributário interno estabelece algum tipo de tributação, para então, posteriormente, constatar se há algum tratado aplicável que imponha restrição de tal imposição.

Já acerca da distinção dos termos entre a legislação tributária interna e a legislação dos tratados, é necessária especial atenção à definição de “*Residente*”. Este termo – muito presente nos tratados, e conforme a previsão do artigo 4º, §1º, do modelo OCDE – deve ter por base as definições de “residente” provenientes da legislação interna dos Estados contratantes, em outras palavras, um indivíduo sujeito à tributação da renda em bases universais.

Quando há um caso de dupla residência, consoante o mencionado artigo do Modelo OCDE, o indivíduo pode ser considerado como não residente para os efeitos do tratado, sem prejuízo de sua consideração como residente para fins de aplicação de legislação interna.

¹⁵ FLÁVIO NETO, L. **Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2018, p. 85.

¹⁶ RAAD, K. V. **Five Fundamental Rules in Applying Tax Treaties**. Bruxelas: Bruylant, 2002, p. 587 e ss.

¹⁷ É de se mencionar rapidamente que no Direito Brasileiro há aplicação do art. 98 do Código Tributário Nacional – CTN, na medida em que este dispõe que “*os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha*”. Destarte, iminente a discussão de hierarquia normativa dos tratados na legislação interna e sua recepção jurídica. Em síntese, há aqueles que entendem que há uma usurpação de competência da Constituição Federal de impor limites ao legislador ordinário acerca da matéria (ver: ROCHA, S. A. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 62 – 66), e também os que indicam pela prevalência dos tratados internacionais em razão de seu caráter supralegal, que impede sua revogação por lei posterior ou especial (ver: MAZZUOLI, V. de O. **Direito dos Tratados**. Rio de Janeiro: Forense, 2014, p. 471).

Isso pois o conceito de residente de um Estado contratante possui funções variadas e sua importância se dá especialmente em três casos, apontados nos Comentários ao modelo OCDE¹⁸: (i) na determinação do escopo subjetivo dos Acordos; (ii) em resolver casos em que a dupla tributação ocorre em consequência da dupla residência; (iii) em solucionar caso em que a dupla tributação ocorre em consequência da tributação no Estado de residência e no Estado de fonte.

Nessa lógica, a função das Convenções a respeito da definição da Residência, é precisamente de determinar *qual das duas residências prevalecerá para efeitos tributários, escolhendo uma (residência escolhida) em detrimento da outra (residência preterida)*¹⁹. Isso, a partir de um pressuposto caso de dupla residência, decorrente da interpretação de direito interno.

Veja-se que corolário de tal regra é o princípio da unicidade da residência, o qual prescreve que a assunção da condição de residente em um Estado implica automaticamente em sua consideração como “não residente” no outro, ao menos para fins de tratado.

A competência para definir a residência pertence aos diversos Direitos internos, e dessa forma, as Convenções contra a Dupla Tributação organizaram um sistema de *conexões subsidiárias para escolher a única residência fiscalmente relevante no caso de a mesma pessoa ser considerada residente por ambos os Estados contratantes*.²⁰

É justamente aqui que há aplicação das regras de desempate, das *tie breaker rules* (estas serão melhor abordadas na divisão posterior), a fim de que a pessoa física ou jurídica seja considerada residente em apenas um dos Estados contratantes, para aplicação adequada do tratado.

C. Residência Fiscal: Determinação Da Tributação Da Pessoa Física Com Fundamento Na Legislação Interna Brasileira

Antes de se adentrar o tema central acerca dos critérios de desempate, ou *tie breaker rules*, previstos em ADTs celebrados pelo Brasil, é de suma importância o delineamento do conceito de Residência Fiscal à luz do ordenamento jurídico brasileiro.

Na legislação brasileira, não há uma definição expressa do conceito de residência fiscal para as pessoas físicas. Nessa perspectiva, é possível extrair a definição a partir da interpretação

¹⁸ OECD (2017). **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**. OECD Publishing.

¹⁹ XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 298-299.

²⁰ Idem.

conjugada dos arts. 14 e ss. do Decreto n.º 9.580/2018 – RIR 2018 c/c o art. 741.²¹ A noção que se extrai dos referidos dispositivos cinge-se nos conceitos subjetivo e objetivo²².

Consoante RICARDO MARIZ DE OLIVEIRA, o critério subjetivo é baseado na intenção. O indivíduo que sair do País com intuito de fixar residência no exterior declara esse fato à RFB, e deve baixar sua condição de contribuinte e residente para efeitos do IRPF, por meio da Comunicação de Saída Definitiva, passando a ser tributado exclusivamente na fonte; contrariamente, quando um residente no exterior vem para o Brasil fixar sua residência, isso caracteriza-se por meio do tipo de visto de entrada, ou vínculo empregatício desde o momento de entrada.

Já o critério objetivo é fundamentado no tempo de permanência no exterior por doze meses, caso não tenha ocorrido a declaração de saída definitiva do Brasil; ou, de forma contrária, quando o não residente ingressar no Brasil sem visto definitivo ou com vínculo empregatício, e aqui permanecer por cento e oitenta e três dias contados em um período de doze meses, a partir da primeira entrada²³.

Até o Decreto-Lei n.º 1.168/39 vigorava o regime territorial no Brasil. Todavia, atualmente impera no Direito Tributário Brasileiro o *princípio da universalidade*.

Manteve o RIR 2018 a disposição de que

A tributação independe da denominação dos rendimentos, dos títulos ou dos direitos, da localização, da condição jurídica ou da nacionalidade da fonte, da origem dos bens produtores da renda e da forma de percepção das rendas ou dos proventos, sendo suficiente, para a incidência do imposto sobre a renda, o benefício do contribuinte por qualquer forma e a qualquer título. (Decreto n.º 9.580/2018 – RIR 2018)

ALBERTO XAVIER²⁴ já bem analisou o dispositivo apontando que “*de harmonia com a lógica do princípio da universalidade, torna-se irrelevante o local em que se encontra a fonte de produção ou a fonte de pagamento de renda.*” Nesse sentido, o elemento de conexão importante é o domicílio do contribuinte, fazendo com que não seja impedido a tributação de rendimentos de fontes que se localizem no exterior. “*Além da localização da fonte, são também*

²¹ SCHOUERI, L. E. **Regras de Residência Fiscal da Pessoa Física no Direito Comparado e no Direito Brasileiro**. *Revista Tributária das Américas*, v. 5, p. 347 – 366, 01 2012.

²² XAVIER, A. **Direito tributário internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004. p. 292.

²³ OLIVEIRA, R. M. de. Tributação em Tempos de Covid-19. Fixação de Residência Fiscal. Dedutibilidade de Doações. In: IBDT (Ed.). **VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**. São Paulo, 2020. p. 381 – 394.

²⁴ XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 428-429.

irrelevantes sua nacionalidade e condição jurídica, por esta última expressão devendo entender-se que a tributação incide seja qual for a natureza jurídica da fonte pagadora”.

Tratando-se da tributação da pessoa física, conforme o art. 8º, da Lei n.º 7.713/88, o indivíduo que receber rendimentos e ganho de capital de fontes situadas no exterior, as quais não tenham sido tributadas na fonte, fica sujeita ao regime de tributação definitiva, quanto aos ganhos de capital, de tributação separada, quanto à atividade rural, e de recolhimento mensal, quanto aos demais recolhimentos.

Pode o imposto pago no exterior ser compensado na apuração do valor mensal a recolher e na declaração, desde que não passível de compensação e restituição naquele país. Constitui, assim, a outorga unilateral do *crédito do imposto* uma atenuação ao princípio da universalidade, desde que exista reciprocidade²⁵, com fundamento no art. 5º, da Lei n.º 4.862/65.²⁶

2. CRITÉRIOS DE DESEMPATE (*TIE BREAKER RULES*) – ACORDOS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO FIRMADOS PELO BRASIL

Para os casos de ocorrência de dupla residência, em ambos os principais modelos já apontados (OCDE²⁷ e ONU²⁸) são adotados os mesmos critérios de desempate, ou *tie breaker rules* (quebra-laços).

²⁵ Idem.

²⁶ “As pessoas físicas, residentes ou domiciliadas no território nacional, que declarem rendimentos provenientes de fontes situadas no estrangeiro, poderão deduzir do imposto progressivo, calculado de acordo com o art. 1.º importância em cruzeiros equivalente ao imposto de renda cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil”

²⁷ Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows: a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests); b) if the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode; c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national; d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

²⁸ Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows: (a) He shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (centre of vital interests); (b) If the State in which he has his centre of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode; (c) If he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed

Em linhas gerais, considera-se primeiramente o Estado em que a pessoa dispuser de habitação permanente; caso possua habitação permanente em ambos os Estados, será considerada residente apenas no país em que está localizado seu centro de interesse vitais.

Caso não seja possível a determinação do Estado em que suas ligações pessoais e econômicas são mais estreitas, é considerado o país em que o indivíduo permanece habitualmente.

Se não for possível a determinação do referido critério, considera-se como residente o Estado em que o indivíduo for nacional.

Todavia, caso ainda não seja possível a definição da Residência Fiscal da pessoa física, as autoridades competentes dos Estados Contratantes do ADT deverão resolver a questão de comum acordo, em outras palavras, por meio de um procedimento amigável (*Mutual Agreement Procedure*), tema que será melhor abordado em ponto posterior.

As Convenções contra a Dupla Tributação firmados pelo Brasil seguem o modelo da OCDE em linhas largas, com incorporação de alguns aspectos do modelo da ONU e, dessa forma, verifica-se que quase todos os ADTs²⁹ adotam os critérios conforme apontado.

Apenas nos acordos firmados com Israel e Japão é possível identificar pequenas divergências nas *tie breaker rules*, para determinação da Residência Fiscal do indivíduo para fins de aplicação do tratado³⁰.

No caso de Israel³¹, verifica-se no artigo 4, parágrafo 2º, que há inversão da ordem dos critérios, considerando primeiramente o Estado em que as ligações pessoais e econômicas do indivíduo sejam mais estreitas (centro de interesses vitais), para então elencar a habitação permanente. Os demais critérios permanecem na mesma ordem do modelo OCDE e ONU.

to be a resident only of the State of which he is a national; (d) If he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement.

²⁹ Verificar Apêndice n.º 1.

³⁰ Listagem da previsão dos critérios de desempate nas convenções para evitar a dupla tributação firmadas pelo Brasil disponível para consulta no Apêndice n.º 1.

³¹ Quando, por força das disposições do parágrafo 1º, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será determinada da seguinte forma:

- a) essa pessoa será considerada como residente do Estado com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);
- b) se o Estado em que essa pessoa tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ela será considerada como residente do Estado em que tenha uma habitação permanente; se ela dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados, será considerada como residente do Estado em que permanecer habitualmente; [...]

Com relação ao ADT firmado com o Japão³², em seu artigo 3, parágrafo 2º, foi acordado diretamente que, caso um indivíduo seja residente em ambos Estados Contratantes, as autoridades competentes determinarão a residência por meio de mútuo entendimento.

Não obstante, na Troca de Notas e Memorando de Entendimentos elaborados pelo Brasil e Japão em 23/03/1976, nota-se que os critérios a serem considerados são os mesmos elencados pelo modelo OCDE e ONU.

Portanto, há um padrão nos critérios de desempate adotados pelo Brasil na elaboração de seus ADTs, com diferenças nos acordos com Israel e Japão, que apesar de mínimas, podem impactar no modo de decisão acerca da determinação da residência fiscal de um indivíduo.

3. INTERPRETAÇÃO E APLICAÇÃO DOS CRITÉRIOS DE DESEMPATE

Os critérios de desempate devem ser aplicados em *ordem serial*, de modo que, a título de exemplo, é ilegítimo o recurso ao mútuo acordo, quando a questão já poderia ter sido resolvida por meio do critério de centro de interesses vitais.³³ Nessa seara, os critérios de conexão subsidiários são de caráter exaustivo, e possuem o condão de resolver situações mais complexas.

A OCDE possui forte influência sobre os tratados brasileiros, consoante já exposto, bem como o Brasil solicitou formalmente o ingresso nesta organização. Sendo assim, é de suma importância atenção aos comentários³⁴ por ela elaborados, relativos aos critérios de desempate.

Primeiramente, destaca-se que para a resolução dos conflitos em que um indivíduo é residente em ambos os Estados Contratantes do ADT, é necessário o estabelecimento de critérios para que não haja questionamentos e que possa ser satisfeita a residência em apenas um dos Estados, ao mesmo tempo em que dê a sensação de que a tributação desenvolvida naquele é natural, decorrente da ligação do indivíduo com aquele país.

Os critérios serão aplicados sobre os fatos correntes durante o período em que o contribuinte agiu de forma a fazer surgir a obrigação tributária, o qual inclusive pode ser menor do que um período de apuração tributável regular. O exemplo fornecido pelos Comentários ao

³² Quando, pôr força das disposições no parágrafo (1), uma pessoa fôr residente em ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes determinarão por mútuo entendimento o Estado Contratante no qual aquela pessoa será considerada como residente, para os fins desta Convenção.

³³ BAKER, **Double Taxation**, p. 129, citando decisão do *Council d'État* francês.

³⁴ OECD (2017). **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**. OECD Publishing.

Modelo OCDE é o de que caso um indivíduo permaneça em determinado Estado a partir de 01 de janeiro, até 31 de março, e se mude para um segundo Estado, será considerado residente neste segundo país pelo ano inteiro, consoante a legislação deste, já que lá permaneceu por mais de 183 dias. Entretanto, a partir das aplicações dos critérios especiais, o indivíduo deverá ser considerado residente no primeiro Estado no período de 01 de janeiro, até 31 de março, e o restante do período, residente do segundo Estado.

O Artigo 4º, parágrafo 2º, da Convenção Modelo dá preferência ao Estado em que o indivíduo possua uma moradia permanente. Frequentemente tal critério é suficiente para resolver o conflito.

O conceito de “permanente” considerado é o de que o indivíduo deve possuir residência organizada e mantida para seu uso perene, e não um local particular em condições que claramente apontam para uma estadia de curta duração.

Frise-se que para concepção de moradia, “lar”, qualquer formato pode ser considerado: casa ou apartamento de sua propriedade, ou alugado. Entretanto, a permanência nesta moradia é essencial, não sendo possível considerar um local mantido para uma estância de curta duração como uma viagem à lazer, à negócios, à estudos.

Caso o indivíduo possua moradia permanente em ambos os Estados, será necessário verificar onde está seu centro pessoal e econômico mais estreito. A fim de preencher este critério deve ser observado onde está sua família, relações sociais, ocupações, atividades políticas e culturais, seu local de negócios, o local de onde ele administra sua propriedade. Os comentários apontam que as circunstâncias devem ser observadas como um todo, mas sendo considerações baseadas em atos pessoais de um indivíduo, é necessária atenção especial.

Afinal, se uma pessoa que possui uma moradia em um Estado e prepara outra em um segundo Estado, enquanto mantém a primeira, normalmente leva-se à conclusão de que nesta primeira moradia está o ambiente em que ela sempre viveu, trabalhou, progrediu, enfim, que demonstram onde está seu centro de interesses vitais.

Antes de seguir com a análise dos demais critérios, cabe menção à Solução de Consulta Disit n.º 48, datada de 14 de outubro de 2010, em que foi analisado questionamento acerca de caso de dupla residência e dupla tributação entre Brasil-Espanha, em que a pessoa física era sócia de empresa brasileira e possuía residência (do ponto de vista formal) em ambos os países.

Naquela oportunidade, firmou-se que a habitação seria o *lugar ou casa onde se habita; morada; vivenda, residência*, e “permanente” relacionada a uma estabilidade. Foi mencionado ainda que “*no presente caso o consulente possuindo visto permanente no Brasil, pressupõe a*

pretensão de fixação definitiva no País, com a devida prova de residência.” Tais fatores podem servir de reforço à interpretação do referido critério no ordenamento jurídico brasileiro.

Outrossim, havendo habitação permanente em ambos os Estados, foi determinante a comprovação das ligações pessoais e econômicas estreitas com o Estado Contratante (naquele caso a Espanha), cuja fundamentação foi a alegação de que o indivíduo era espanhol e residente da Espanha desde seu nascimento, “*e que é na Espanha que possui sua habitação permanente, junto de seus familiares e amigos, e onde possui escritório no qual trabalha como profissional autônomo.*”

Indo adiante, o subparágrafo “b” dispõe que (i) caso não seja possível a determinação em que esteja seu centro de interesses vitais, ou (ii) se o indivíduo não possuir moradia permanente em nenhum dos Estados, deverá ser considerado sua residência fiscal o local em que este permaneça habitualmente.

Com relação à primeira situação, caso o indivíduo possua moradia permanente em ambos os Estados, deverá ser avaliado em qual dos países ele permanece mais frequentemente.

No segundo caso, em que o indivíduo não possui moradia permanente em nenhum dos Estados contratantes, mas, por exemplo, permaneça apenas em hotéis, devem ser consideradas todas as suas estadias, bem como qual Estado este ficou de forma mais habitual.

Todavia, o mencionado critério não pode ser aferido tão somente com uma contagem de dias, para que se determine a habitualidade. A questão aqui é muito mais qualitativa, do que quantitativa. Isso pois, caso fosse possível aplicação do critério por abordagem quantitativa, os próximos critérios estabelecidos seriam esvaziados.

Não há uma especificação de quanto tempo para perfectibilização da permanência habitual. Tal determinação deve englobar um período suficiente para que seja possível aferir a frequência, duração e regularidade das estadias que são parte da rotina da vida de um indivíduo. Contudo, é necessária cautela para avaliar hiatos em que ocorreram mudanças pessoais bruscas que claramente afetam a determinação, como seria o caso de um divórcio, por exemplo.

O próximo critério a ser aplicado é a consideração do Estado em que o indivíduo é nacional; todavia, se ainda não for possível a definição da Residência Fiscal, as autoridades competentes possuem o dever de resolver a questão por meio de um mútuo entendimento, regido pelo artigo 25 da convenção.

Não obstante tentativa da OCDE de descrever as *tie breaker rules* da forma mais detalhada possível, ainda observa-se que há imprecisão nos contornos dos conceitos de “habitação permanente”, “centro de interesses vitais” e “permanência habitual”, de modo que

não se prestam a uma definição, “*pelo que a sua aplicação a um caso concreto depende das circunstâncias específicas que lhes sejam peculiares*”³⁵.

4. IMPACTOS DE MAP – MUTUAL AGREEMENT PROCEDURES

É utópica a ideia de que os textos e dispositivos do acordo serão sempre interpretados de maneira uniforme e homogênea a ponto de existir somente uma forma correta para sua aplicação.³⁶

Verifica-se na prática que a partir de um mesmo texto jurídico é possível os intérpretes chegarem em resultados interpretativos distintos, coexistindo diversas interpretações juridicamente válidas.

Com os ADT não é diferente: é comum os diferentes Estados Contratantes, ou até mesmo os indivíduos que a ele se sujeitam, possuam divergência nas interpretações de suas cláusulas.

Nesse sentido, é possível afirmar que “*nenhuma metodologia é capaz de evitar eventuais conflitos hermenêuticos entre os Estados contratantes, sendo certo que é no campo da argumentação jurídica que devem os mesmos ser solucionados*”.³⁷

A partir disso, verifica-se que são indispensáveis os mecanismos para que seja possível resolver tais conflitos. E, para o caso dos critérios de desempate, objeto do presente estudo, observa-se na maioria dos Acordos firmados pelo Brasil, há a previsão de comum acordo entre os Estados Contratantes a fim de resolver a dupla residência; o denominado “Procedimento Amigável”, ou em inglês “*Mutual Agreement Procedure – MAP*”, quando, ainda que observados os critérios elencados, não seja possível a determinação da residência fiscal do indivíduo.

O Procedimento Amigável é um *mecanismo de cunho procedimental* em que os Estados Contratantes se comprometem a envidar esforços para tentar solucionar, de forma

³⁵ XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004, p. 300.

³⁶ MARIOTTINI, I. R. P. **O Procedimento Amigável no Âmbito dos Acordos Internacionais de Bitributação e a Prática Brasileira**. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-5-2019/o-procedimento-amigavel-no-ambito-dos-acordos-internacionais-de-bitributacao-e-a-pratica-brasileira/>. Acesso em: 28/11/2020.

³⁷ ROCHA, S. A. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 261.

amigável, “*eventuais diferenças ou dificuldades que venham a surgir quando da interpretação, aplicação ou integração prática do documento do qual são signatários*”.³⁸

Há um destaque realizado pela doutrina com relação ao fato de que o comprometimento dos Estados Contratantes é de *envidar esforços*, ou seja, não necessariamente resolver a questão em conflito, havendo casos em que o mútuo entendimento é encerrado, sem necessariamente colocar fim à divergência.

O MAP está previsto no art. 25 da Convenção Modelo da OCDE, e deste é possível extrair três espécies distintas de Procedimento Amigável:

(a) o procedimento amigável em sentido estrito, ou seja, aquele iniciado pelo contribuinte e que se destina a prevenir tributação que se encontre em desacordo com as regras da CDTR; (b) o procedimento amigável iniciado pelos próprios Estados contratantes, o qual visa superar divergências interpretativas relacionadas às disposições do tratado; e (c) o procedimento amigável destinado à eliminação da dupla tributação em casos outros que não tenham sido objeto da CDTR.³⁹

Ainda, o Procedimento Amigável pode ser utilizado para debater questões acerca da interpretação, ou também, sobre questões que os Acordos não contemplam.

Especificamente no ordenamento brasileiro, foi publicada pela Receita Federal do Brasil a Instrução Normativa n.º 1.846/2018, a qual “*dispõe sobre o procedimento amigável no âmbito dos acordos e das convenções internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda de que o Brasil seja signatário*”.

Essa normativa define questões procedimentais da instauração do Procedimento Amigável, inclusive acerca das fases que o compõem, legitimidade de apresentação do requerimento, requisitos, prazos, apreciação e encerramento.

Apesar de uma regulamentação nesse sentido ser positiva, ainda é possível identificar deficiências na Instrução Normativa, sobretudo com relação ao requisito de que não haja qualquer decisão administrativa ou judicial sobre a matéria a ser abordada pelo MAP⁴⁰.

É de se destacar ainda, que no ordenamento jurídico brasileiro, a autoridade competente definida para dirimir tais conflitos seria o Ministro da Fazenda, o Secretário da

³⁸ MARIOTTINI, I. R. P. **O Procedimento Amigável no Âmbito dos Acordos Internacionais de Bitributação e a Prática Brasileira**. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-5-2019/o-procedimento-amigavel-no-ambito-dos-acordos-internacionais-de-bitributacao-e-a-pratica-brasileira/>. Acesso em: 28/11/2020.

³⁹ ROCHA, S. A. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 264.

⁴⁰ BARRETO, P. A.; KOURY, P. A. C. O Procedimento Amigável (Mutual Agreement Procedure) no Brasil: Entre os Tratados, os Standards da OCDE e a Legislação Interna. In: ANAIS, 2020, São Paulo. **VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**. São Paulo, 2020. p. 335 – 346.

Receita Federal e seus representantes autorizados. Afirma ROCHA⁴¹ que esta opção traz maior informalismo e provavelmente mais celeridade ao procedimento, mas implicaria no exercício de funções políticas de autoridades cuja função institucional é técnico-arrecadatória, o que poderia dificultar as negociações.

Há outros impasses de cunho geral (que também se aplicam ao Brasil) a serem considerados para adoção do procedimento, a saber: (a) possibilidade de negociação por parte das autoridades fiscais, a respeito dos limites de sua competência tributária, diante do princípio da legalidade; (b) efeitos dos procedimentos amigáveis perante os órgãos internos, administrativos e judiciais; (c) ausência de prazo para que os Estados Contratantes cheguem a uma conclusão sobre o caso; (d) o fato de que muitas vezes a autoridade competente responsável pelo processamento e negociação faz parte do órgão de fiscalização e arrecadação de tributos do Estado Contratante; (e) inexistência de possibilidade de impugnação da decisão decorrente do procedimento; (f) inexistência de meios na Convenção modelo da OCDE de execução do mútuo acordo, ficando assim à dependência da boa-fé e comprometimento dos entes políticos⁴².

Verifica-se, ainda, consoante estudo da OCDE⁴³, que com relação ao número de procedimentos iniciados e encerrados entre 2016 e 2018 são pouquíssimos os casos de MAPs realizados no Brasil (21 em um período de três anos), e, ademais, menos de um terço dos casos iniciados foi encerrado dentro do período estudado.

Não obstante um avanço na questão do Procedimento Amigável no âmbito brasileiro, a partir da Instrução Normativa n.º 1.846/2018, é evidente a incipiência do método no País, para além dos problemas gerais inerentes ao procedimento de mútuo acordo aqui já apontados.

O que não faltam são críticas ao Procedimento Amigável, mas espera-se que com a implementação dos *minimum standard*⁴⁴, ou padrão mínimo de mudança, estabelecidos a partir

⁴¹ ROCHA, S. A. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2013, p. 264.

⁴² MARIOTTINI, I. R. P. **O Procedimento Amigável no Âmbito dos Acordos Internacionais de Bitributação e a Prática Brasileira**. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-5-2019/o-procedimento-amigavel-no-ambito-dos-acordos-internacionais-de-bitributacao-e-a-pratica-brasileira/>. Acesso em: 28/11/2020.

⁴³ OECD. **Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report**, Brazil (stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G30 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2019, p. 12.

⁴⁴ Ações prescritas como padrões mínimos de mudança no Relatório Final da Ação 14 do BEPS (OECD. **Making dispute resolution mechanisms more effective, Action 14 – 2015 final report**. OECD/G20 Base Erosion and Profit Shifting Project. Paris: OECD Publishing, 2015.). Tais ações possuem três principais objetivos: assegurar que os Estados atendam as previsões do tratado de bitributação relacionadas ao Procedimento aplicável em observância ao princípio da boa-fé e da tempestividade; assegurar efetiva prevenção e resolução tempestiva nos processos administrativos relacionados ao MAP; assegurar que seja garantido aos contribuintes direito à sua instauração. À título exemplificativo alguns dos *minimum standards* são transparência de dados acerca dos procedimentos amigáveis por parte dos Estados; publicação de leis e manuais domésticos; injeção de recursos; garantia de poder às autoridades competentes responsáveis pelos MAPs.

da Ação 14 do BEPS, haja um avanço em seu uso no ordenamento brasileiro, inclusive para dirimir conflitos interpretativos acerca dos critérios desempates.

A seguir, inclusive, será demonstrado, um estudo de caso em que essa nebulosidade entorno do *MAP* foi até prejudicial à análise e interpretação do caso concreto, reforçando-se a necessidade da definição dos contornos de aplicação e efetivação do instituto.

5. ENTENDIMENTO JURISPRUDENCIAL ADMINISTRATIVO BRASILEIRO ACERCA DOS CRITÉRIOS DE DESEMPATE

Não são muitos os casos na jurisprudência administrativa brasileira que tratam da interpretação das *tie breaker rules*, a fim de se determinar a residência fiscal do contribuinte, em casos de dupla residência de pessoa física.

Foram localizadas duas decisões proferidas pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais – CARF: uma acerca de dupla residência fiscal de indivíduo entre Brasil e Portugal, e outra entre Brasil e Japão.

A. Auto De Infração N.º 16095.720100/2014-98 – Dupla Residência Brasil X Portugal

Primeiramente, o presente estudo será dedicado à análise da decisão proferida pela 3ª Câmara, 1ª Turma Ordinária do CARF nos autos do Processo de n.º 16095.720100/2014-98, em sede de Recurso Voluntário, cuja exame foi proferido na Sessão de quatro de março de 2020. Trata-se de Auto de Infração de Imposto sobre a Renda da Pessoa Física, relativo ao ano calendário de 2010, exercício de 2011, com fundamento em omissão de recolhimentos incidentes sobre o rendimento de trabalho com vínculo empregatício recebido de pessoa jurídica no ano-calendário de 2010, provenientes do exercício de cargos assalariados na empresa Zagope Construções e Engenharia S.A em Portugal, onde o contribuinte possuía residência fixa à época.

Em síntese, alegou o contribuinte que residia em Portugal à época dos fatos geradores, portanto não havendo incidência de imposto de renda sobre os rendimentos recebidos de empresa estrangeira; que não há fundamento a existência de vínculo empregatício formal com empresa sediada no Brasil, inclusive com o cômputo de tempo para aposentadoria; que deveria ser observada a convenção entre Brasil e Portugal, a fim de evitar a dupla tributação; que a

apresentação da DIRPF no exercício foi fruto de equívoco, ficando comprovada a condição de residente no exterior do recorrente; que as remunerações creditadas por empresa sediada no Brasil, foram realizadas por conta e ordem da empresa estrangeira.

Com relação ao voto vencedor do caso, há uma série de considerações a serem realizadas.

Inicialmente, pertinente breve análise quanto à condição de não-residente elencada pelo voto vencedor. Afirma-se que tão somente pela ausência de Declaração de Saída Definitiva do País, e continuidade da apresentação de Declarações de Ajuste Anual, haveria comprovação de interesse e intenção de manter vínculo fiscal com o Brasil, e que, nesse sentido, seria o contribuinte residente no país para efeitos fiscais.

Inclusive, asseverou-se que *as provas juntadas afirmam apenas que o contribuinte patricio mora em Portugal e possui rendimentos e negócios por lá, sendo inclusive residente naquele país para fins fiscais*. Não obstante, alegou-se que tal circunstância por si só não afasta o dever de cumprir a legislação tributária brasileira.

Assim, foi defendido que havia a residência no Brasil, tão somente por ausência de cumprimento de obrigações fiscais acessórias, consoante o art. 3º, incisos I e II, da IN SRF n.º 208/2002, desconsiderando o fato de que o contribuinte não mais cumpria as hipóteses de residência fiscal, conforme Decreto n.º 9.580/2018 – Regulamento do RIR e IN SRF n.º 208/2002.

Com relação à aplicação da ADT entre o Brasil e Portugal, afirmou-se que admitida a dupla residência fiscal, é necessária aplicação da Convenção a fim de se afastar a tributação em duplicidade. Nessa seara, foi proferido seguinte entendimento:

Pois bem, ao apresentar a Declaração de Ajuste Anual, o recorrente informou possuir residência no Brasil. Além disso, facilmente se constata que ele possui vários imóveis no país e auferir, aqui, rendimentos de atividade rural desempenhada em várias fazendas de sua propriedade no Brasil, ficando evidente, pelos elementos dos autos, que é neste país que estão seus interesses vitais. Assim, como muito bem andou o acórdão recorrido, deve-se aplicar o disposto no art. 4º, item a, segundo o qual a residência é determinada pelo local em que o contribuinte possua mais estreitas relações pessoais e econômicas (centro de interesses vitais) 4. Desse modo, os rendimentos recebidos por conta e ordem da empresa da empresa Zagope deveriam ter sido declarados ao Fisco brasileiro e devidamente submetidos à tributação pátria. Em seu favor, o recorrente poderia ter comprovado haver submetido o mesmo rendimento à tributação em Portugal e, assim, nos termos Artigo 23º da Convenção, compensar-se do tributo eventualmente pago lá. Porém, o recorrente não fez prova alguma de que o mesmo rendimento foi tributado naquele país.

Característica notável do Acórdão é que o critério de *habitação permanente* previsto no acordo foi completamente ignorado. A simples apresentação de Declaração de Ajuste Anual

não enseja o reconhecimento de habitação permanente no país. Como já explicitado em ponto anterior, a esse critério apenas se caracteriza quando há uma moradia, um lar, que indique permanência e estabilidade.

Quanto ao preenchimento do critério de localização do centro de interesses vitais do indivíduo, alegou-se que este mantinha no Brasil vários imóveis, auferindo *rendimentos de atividade rural desempenhada em várias fazendas de sua propriedade no Brasil, ficando evidente, pelos elementos dos autos, que é neste país que estão seus interesses vitais*.

Novamente, ao menos a partir da perspectiva dos Comentários da OCDE elencados anteriormente, observa-se um descompasso da decisão com a interpretação do ADT. Como exposto, a fim de se preencher o critério de centro de interesses vitais, é necessário observar onde está a família, relações sociais, ocupações, atividades políticas e culturais, local de negócios e local onde o indivíduo administra sua propriedade. Não se vislumbra que apenas manter imóveis no país e auferir rendimentos de atividade rural evidencie indubitavelmente a localização de seu centro de interesses vitais.

Elencando-se ainda as razões trazidas pelo Voto Vencido, mostrou-se que a condição de residente ou não no país deve ser feito aplicando-se o art. 2º Instrução Normativa SRF n.º 208, de 27 de setembro de 2002⁴⁵, e que a partir de tal regulamento não seria o indivíduo residente fiscal no Brasil.

Ademais, reforçou este argumento ao elencar que o indivíduo, no intuito de comprovar sua residência em Portugal para fins fiscais, juntou os seguintes documentos aos autos:

- (i) Cartão de Cidadão de Portugal, válido inclusive para o ano de 2010; (ii) Carta de Condução de Portugal (equivalente à carteira de habilitação brasileira), válida até 2015; (iii) Fatura EDP: referente ao consumo de energia elétrica no endereço residencial; (iv) Fatura Água de Cascais: referente ao consumo de água no endereço residencial; (v) Fatura LisboaGás: referente ao consumo de gás no endereço residencial; (vi) Boleto de cobrança de cota condominial do edifício de residência.

⁴⁵ Art. 2º Considera-se residente no Brasil, a pessoa física: **I - que resida no Brasil em caráter permanente; - que se ausente para prestar serviços como assalariada a autarquias ou repartições do Governo brasileiro situadas no exterior; - que ingresse no Brasil: a) com visto permanente, na data da chegada; b) com visto temporário: para trabalhar com vínculo empregatício, na data da chegada; na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses; 3. na data da obtenção de visto permanente ou de vínculo empregatício, se ocorrida antes de completar 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses; IV - brasileira que adquiriu a condição de não-residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada; V - que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem apresentar a Comunicação de Saída Definitiva do País, de que trata o art. 11-A, durante os primeiros 12 (doze) meses consecutivos de ausência.** Parágrafo único. Para fins do disposto no inciso III, "b", item 2, do caput, caso, dentro de um período de doze meses, a pessoa física não complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, novo período de até doze meses será contado da data do ingresso seguinte àquele em que se iniciou a contagem anterior." (grifou-se)

(vii) Faturas PT: referentes a serviços de telefonia residencial e celular; (viii) Fatura Zon: referente ao serviço de internet residencial; (ix) Fatura “Via Verde”: referente a serviços de pagamento eletrónico (estacionamento, pedágios em estradas etc.); (x) Contrato de trabalho coma empresa Zagope (xi) Certificado de Residência Fiscal (xii) Comprovantes de “Situação Cadastral Actual” e de entrega da Declaração de Imposto sobre Rendimentos de Singulares (Declaração Anual IRS) (xiii) Livro Razão da empresa Andrade Gutierrez (xiv) Notas de Débito

Prosseguiu demonstrando que, não obstante comprovação de residência em outro país, as normas internacionais contemplam possibilidade de dupla residência, verificando que o fato de ser residente em Portugal, não necessariamente exclui a residência no Brasil, elencando o art. 4º, parágrafo 1º, que trata das *tie breaker rules*.

Argumentou que o indivíduo declarou em sua DIRPF, ano calendário de 2010, os rendimentos recebidos no exterior como isentos e não tributáveis, o que razoavelmente demonstraria que o mesmo não pretendia ser tributado no Brasil, bem como que, *por ter demonstrado sua condição de não-residente no Brasil com documentação hábil e idônea*, devem ser consideradas as alegações de erro na apresentação da declaração.

Portanto, concluiu que “*não se vislumbra a condição de que o contribuinte possuía, no ano calendário 2010, dupla habitação tendo o Brasil como seu “centro de interesse vital”*”, uma vez que as ações de interesse tributário desenvolvidas pelo indivíduo no Brasil, originaram-se por obrigação legal, inclusive para os não residentes, ou ainda, por erro comprovado.

Infere-se de tal voto que houve análise do caso concreto a partir de uma visão geral, sendo que a partir de um conjunto de documentos e alegações apresentadas pelo indivíduo, comprovou-se a habitação permanente e residência fiscal, somado ao *animus* de não mais residir no Brasil, e sim em Portugal.

O voto vencedor possui visão mais acertada dos critérios de desempate; constata-se, todavia, uma ausência de melhor desenvolvimento das *tie breaker rules* no decorrer de ambos os votos – vencedor e vencido, até mesmo com interpretações dos critérios por vezes descompassadas, com relação à interpretação dada pela OCDE e ao contexto do caso concreto e do próprio ADT.

B. Auto De Infração N.º 13808.005919/2001-35 – Dupla Residência Brasil X Japão

Passemos à análise do segundo Acórdão localizado, proferido pela 1ª Câmara, 1ª Turma Ordinária do CARF, nos autos do Processo de n.º 13808.005919/2001-35, da mesma forma em sede de Recurso Voluntário, realizado na sessão de 21 de outubro de 2010. O caso

aborda a cobrança de IRPF incidente sobre: (i) rendimentos decorrentes de transferências recebidas de fontes no exterior, nos anos-calendário de 1996 e 1997; (ii) acréscimo patrimonial a descoberto, relativo aos anos-calendário de 1996, 1997 e 1999 e; por fim, (iii) ausência de recolhimento do IRPF devido à título de carnê-leão, nos anos-calendário de 1996 e 1997.

O Contribuinte alegou, no que toca à apuração de infração decorrente de rendimentos recebidos no exterior, que (i) não há base legal para tributação como omissão de rendimentos das diferenças constatadas nas transferências patrimoniais do Recorrente do Japão para o Brasil; (ii) os valores considerados como rendimentos omitidos no país foram oferecidos à tributação no Japão à alíquota de 23,70%, em 1996, razão pela qual o Fisco brasileiro poderia cobrar apenas 1,30% do valor apurado, e à alíquota de 32,84%, em 1997. Para parte do acréscimo patrimonial a descoberto, alegou ainda que em decorrência da transferência da residência para o Japão, descabida cobrança do tributo no Brasil.

Para constatação da residência fiscal do indivíduo no Brasil, verificou-se, a partir dos documentos acostados aos autos, que este possuía visto permanente no Brasil até 2001, e desta forma seria sujeito à tributação (*subject to tax*) no período da ocorrência dos fatos geradores, tendo, ainda, apresentado declarações de rendimentos relativas a este período. Foi argumentado, ainda, que o imposto sobre a renda, no ordenamento jurídico brasileiro, obedece ao princípio da tributação em bases mundiais, também designado de *worldwide income taxation*, de modo que qualquer rendimento percebido por residentes nacionais, devem ser considerados para apuração do imposto.

Com relação à aplicação do acordo para evitar a dupla tributação celebrado pelo Brasil com o Japão, trouxe o relator relevante doutrina para subsidiar a interpretação do tratado. Elencou lição de Gerd Willi Rothmann, afirmando que os acordos para evitar a dupla tributação “representam um sistema de concessões fiscais, baseados na reciprocidade, cuja finalidade precípua “consiste em eliminar ou atenuar a bitributação internacional”⁴⁶.

Destaca, ainda, que os tratados funcionam como normas de estrutura, isto é, buscam delinear a forma de aplicação de outras normas de direito interno dos Estados de acordo com a espécie de rendimento qualificada nos referidos acordos.

Traz considerações de Rodrigo Maito da Silveira, de que para correta aplicação do acordo, faz-se mister a “caracterização de um conceito de direito interno no qual a situação da

⁴⁶ ROTHMANN, Gerd Willi. **Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação**. Tese de doutoramento apresentada A. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1978, pp. 148-149

*vida se subsume, em face do conceito jurídico utilizado no tratado*⁴⁷, para os seguintes aspectos: item de rendimento dos acordos a ser considerado, Estado competente para tributar e a condição de residente ou não-residente de determinado ente.

Em seguida, afirma que para determinação da tributação dos rendimentos recebido como “*lucros das empresas*”, é necessário verificar qual a residência do Recorrente para os fins do acordo Brasil-Japão, uma vez que o indivíduo de fato possuía residência em ambos Estados Contratantes, durante o período analisado.

Nesse sentido, aduz o relator a possibilidade de aplicação das *tie breaker rules*, a fim de verificar qual local de residência, e de não-residência do indivíduo.

Este constata que, não obstante normalmente a existência de procedimentos prévios previstos pelos tratados a fim de definir a residência antes do recurso ao procedimento amigável, é notória a inversão de critérios inerente ao Acordo celebrado entre Brasil e Japão. Destaque-se o seguinte trecho:

Com efeito, examinando-se o texto do artigo 3º, parágrafo 2º, equivalente ao famigerado artigo 4(2) da Convenção-Modelo da OCDE, apenas há a previsão de definição da residência, em casos de duplicidade, por meio de mútuo entendimento entre as partes contratantes, é dizer, por procedimento amigável entre as autoridades de ambos os Estados. Nesse sentido, convém trazer a lume o texto do citado dispositivo legal, *in verbis*:

"Artigo 3. 2) Quando, pôr fôrça das disposições no parágrafo (1), uma pessoa fôr residente em ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes determinarão por mútuo entendimento o Estado Contratante no qual aquela pessoa será considerada como residente, para os fins desta Convenção" (grifou-se).

Verifica ainda, que, no mesmo sentido, a “Troca de notas e memorando de entendimentos” de 23/03/1976 confirma a opção de inversão das regras constantes da Convenção Modelo da OCDE e da ONU, *estabelecendo a necessidade a priori de submissão da questão ao mútuo entendimento*”.

Argumenta adiante que

Sendo certo, portanto, que eventuais conflitos acerca da existência de dupla residência devem ser submetidos, no caso específico do acordo Brasil -Japão, ao mútuo entendimento das autoridades competentes, verifica-se, desde já, que não compete a este Conselho Administrativo de Recursos Fiscais tal mister. Aliás, ainda que assim não fosse, o que se admite apenas para fins argumentativos, convém salientar que inexistem, nos autos, elementos aptos a comprovar qual seria a residência do contribuinte para os fins do referido acordo, sendo esta, pois, mais uma razão para rechaçar o argumento ventilado pelo Recorrente.

⁴⁷ SILVEIRA, Rodrigo Maito da. **Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação: qualificação de partnership joint ventures**. Sao Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 158.

Por todas as razões explicitadas, portanto, afigurando-se o Recorrente residente no Brasil e no Japão, à luz das legislações brasileira e japonesa, e, igualmente, de acordo com os termos do tratado, não há mecanismos para distribuir de maneira correta as competências conforme as espécies de rendimentos previstas no acordo de bitributação, nem para viabilizar a compensação do imposto pago, na forma do art. 22 do acordo Brasil -Japão, razão pela qual rejeito a alegação do Recorrente.

Assim, resta claro que concluiu o relator que, pelo CARF não possuir competência de submeter o caso ao mútuo entendimento (*MAP*) das autoridades competentes, não existiria forma de determinar qual seria a residência do contribuinte para fins de aplicação do acordo, razão pela qual a alegação do indivíduo foi rejeitada, e a compensação de imposto pago não provida.

No caso analisado, o que se confirma é que, não obstante uma excelente análise acerca dos critérios de residência fiscal, interpretação e aplicação dos ADT, e, inclusive, das *tie breaker rules*, o recurso do contribuinte restou prejudicado por não existir um Procedimento Amigável instaurado para dirimir a questão. Aqui, faz-se relevante reforçar a obscuridade e nebulosidade em torno do instituto, que indiretamente prejudicou a análise do caso.

Como afirmado, são pouquíssimos os casos de *MAP* instaurados (e finalizados) no Brasil até hoje. À época, sequer a mencionada IN RFB n.º 1.846/2018, que dispõe sobre o Procedimento Amigável no âmbito dos acordos e das convenções internacionais destinados a evitar a dupla tributação, fôra redigida.

Nesse sentido, ainda que o contribuinte soubesse da existência e necessidade da aplicação do *MAP*, este teria extrema dificuldade em sua instauração para determinação de sua residência fiscal, ficando submetido a todos os problemas inerentes ao instituto atualmente, sobretudo no âmbito do direito brasileiro.

De forma geral, a partir da análise de ambos os Acórdãos proferidos pelo CARF, únicos nos últimos anos, nesta instância, é possível deduzir a incipiência e instabilidade na interpretação dos critérios de desempate para determinação da Residência Fiscal, o que confere insegurança jurídica e incertezas ao direito tributário internacional do Brasil, inseguranças estas reforçadas pela crise instaurada pela pandemia da COVID-19, a qual será abordada a seguir.

6. TRIBUTAÇÃO EM TEMPOS DE COVID-19 – POSSÍVEIS IMPACTOS NO CONCEITO DE RESIDÊNCIA FISCAL E NOS CRITÉRIOS DE DESEMPATE – O QUE ESPERAR DIANTE DA EXCEPCIONALIDADE

Vive-se atualmente uma situação sem precedentes. A pandemia ocasionada pelo vírus COVID-19 forçou, por parte de governos do mundo todo, a adoção de medidas como privações de deslocamento, quarentena e medidas restritivas de viagens internacionais.

Resultado disso foi o surgimento de uma gama de possíveis impactos ao direito de tributar dos Estados, afinal muitos indivíduos foram forçados a permanecer em países nos quais estavam a trabalho ou retornar ao seu Estado de origem/residência, por imposição governamental, ou até mesmo voluntariamente, buscando resguardar sua segurança.

Exemplos disso são receios quanto à criação de estabelecimentos permanentes – PE (em decorrência de deslocamento forçado de empregados para países diferentes do local habitual de trabalho); o *status* de local de direção efetiva de sociedades; incidência de imposto sobre o recolhimento de trabalhadores transfronteiriços e; finalmente, o que mais interessa ao presente artigo, mudança de condição da residência fiscal de indivíduos⁴⁸.

Quanto ao último ponto, a OCDE, no documento intitulado “Analysis of Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Crisis”, destacou que a situação atual é de natureza extraordinária e temporária, não devendo desencadear mudança na residência fixada anteriormente. Ademais, frisou-se que, quando existente ADT, as regras de desempate assegurarão a determinação da residência em apenas em um dos Estados contratantes, ainda mais diante de atos administrativos emitidos por alguns países a fim de que não ocorra alteração de residência, em caso de estadia temporária, decorrente da pandemia.

Sobretudo em caso de permanência compulsória de um indivíduo no país, as *tie breaker rules* terão relevante aplicação, no sentido de que na maioria das vezes será suficiente para afirmar a residência fiscal no Estado de origem. Isso pois, seria muito improvável a existência de uma moradia permanente no país em que este ficou com sua mobilidade restrita. Outrossim, ainda que possuísse uma moradia considerada como permanente, seria aplicável os demais critérios quais sejam: centro de interesses vitais, permanência habitual, nacionalidade do indivíduo e acordo mútuo.

É notável que nos casos em que há uma convenção o possível conflito de competência pode ser mais facilmente resolvido. Entretanto, caso não haja um ADT, a dupla residência pode imperar, ocorrendo a dupla tributação do indivíduo, considerando a tributação da renda brasileira em bases universais.

⁴⁸ OCDE. *OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis*. Paris: OECD, 2020. p. 7. Disponível em: <http://www.oecd.org/coronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-a-nalysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>. Acesso em: 06/12/2020.

Há que se considerar que a rede brasileira de ADT não é ampla, em contraste às redes de países membros da OCDE. Enquanto o Brasil possui convenções em vigor com 33 países, a Holanda, por exemplo, possui convenções com mais de 90 países.⁴⁹ Seria assim recomendável a adoção de regras domésticas por parte do Estado brasileiro que flexibilizem a residência fiscal.

Países como o Reino Unido, Estados Unidos e Austrália emitiram orientações a fim de afastar a residência fiscal de indivíduos que estão temporariamente fora de seus países. Não obstante, a Receita Federal Brasileira não expressou diretiva acerca do assunto, ao menos até dezembro de 2020⁵⁰.

De qualquer forma, aguarda-se a expedição de uma orientação concreta por parte da autoridade tributária brasileira, sobretudo a fim de que, diante de um período de mudanças e de circunstâncias excepcionais, seja considerado um período maior para que seja desencadeada a condição de residência fiscal do indivíduo.

CONSIDERAÇÕES FINAIS

Restou demonstrada ampla importância dos critérios de desempate para determinação da residência fiscal em casos de conflitos entre dois Estados contratantes.

Não obstante, a partir da análise das decisões emanadas pelas autoridades fiscais brasileiras, verifica-se que há um grave descompasso entre o que leciona a doutrina internacional e nacional, e o entendimento da jurisprudência administrativa pátria.

Ademais, ficou manifesta a nebulosidade, falta de transparência e despreparo do ordenamento jurídico brasileiro com relação ao Procedimento Amigável, o que vai de encontro com as atuais diretivas da OCDE, organização na qual o Brasil pretende ingressar.

Por fim, é essa mesma ausência de pronunciamento que se verifica diante do contexto da crise da COVID-19, uma vez que não se vislumbra qualquer medida anunciada pela Receita Federal do Brasil, com relação às situações excepcionais de indivíduos que podem desencadear conflitos de dupla residência fiscal e de dupla tributação.

⁴⁹ ANASTASSIADIS, G. T.; NORONHA, G. D. de; RIBEIRO, H. C. **Necessidade de flexibilização das regras brasileiras de residência fiscal durante a pandemia.** 19/05/2020. Disponível em: <https://gsga.com.br/necessidade-de-flexibilizacao-das-regras-brasileiras-de-residencia-fiscal-durante-a-pandemia/>. Acesso em: 05/12/2020.

⁵⁰ BRIGAGÃO, G.; BATTI, G. B. O Direito Tributário Internacional: Desafios e Lições durante o Enfrentamento da Covid-19. In: IBDT (Ed.). **VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional.** São Paulo, 2020. p. 181.

Dessa forma, evidente a necessidade de uma uniformização com relação à interpretação das *tie breaker rules*, a instalação de um procedimento amigável eficiente e hábil a atuar como mecanismo de interpretação de tais critérios frente à análise dos casos concretos e, ainda, o pronunciamento claro e suficiente acerca do tema a fim de que a segurança jurídica dos indivíduos seja resguardada.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ANASTASSIADIS, G. T.; NORONHA, G. D. de; RIBEIRO, H. C. **Necessidade de flexibilização das regras brasileiras de residência fiscal durante a pandemia**. 19/05/2020. Disponível em: <https://gsga.com.br/necessidade-de-flexibilizacao-das-regras-brasileiras-de-residencia-fiscal-durante-a-pandemia/>. Acesso em: 05/12/2020.

BARRETO, P. A.; KOURY, P. A. C. O Procedimento Amigável (Mutual Agreement Procedure) no Brasil: Entre os Tratados, os Standards da OCDE e a Legislação Interna. In: IBDT (Ed.). **VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**. São Paulo, 2020. P. 335 – 346.

BAKER, **Double Taxation**, p. 129.

BRIGAGÃO, G.; BATTI, G. B. O Direito Tributário Internacional: Desafios e Lições durante o Enfrentamento da Covid-19. In: IBDT (Ed.). **VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**. São Paulo, 2020. P. 167 – 186.

FLÁVIO NETO, L. **Direito Tributário Internacional: “Contextos” para Interpretação e Aplicação de Acordos de Bitributação**. São Paulo: Quartier Latin, 2018.

GRUPENMACHER, B. T. **Tratados internacionais em matéria tributária e ordem interna**. São Paulo: Dialética, 1999.

LANG, M. **Introduction to the Law of Double Taxation Conventions**. 2. Ed. Amsterdã: IBFD, 2013. P. 222.

MARIOTTINI, I. R. P. **O Procedimento Amigável no Âmbito dos Acordos Internacionais de Bitributação e a Prática Brasileira**. Disponível em: <https://www.ibdt.org.br/RDTIA/n-5-2019/o-procedimento-amigavel-no-ambito-dos-acordos-internacionais-de-bitributacao-e-a-pratica-brasileira/>. Acesso em: 28/11/2020.

OECD (2017). **Model Tax Convention on Income and on Capital: Condensed Version 2017**. OECD Publishing

OECD. **Making Dispute Resolution More Effective – MAP Peer Review Report, Brazil (stage 1): Inclusive Framework on BEPS: Action 14, OECD/G30 Base Erosion and Profit Shifting Project**. Paris: OECD Publishing, 2019, p. 12.

OCDE. **OECD Secretariat analysis of tax treaties and the impact of the COVID-19 crisis**. Paris: OECD, 2020. P. 7. Disponível em: <http://www.oecd.org/32oronavirus/policy-responses/oecd-secretariat-a-nalysis-of-taxtreaties-and-the-impact-of-the-covid-19-crisis-947dcb01/>. Acesso em: 06/12/2020.

OLIVEIRA, R. M. de. Tributação em Tempos de Covid-19. Fixação de Residência Fiscal. Dedutibilidade de Doações. In: IBDT (Ed.). **VIII Congresso Brasileiro de Direito Tributário Internacional**. São Paulo, 2020. P. 381 – 394.

RAAD, K. V. **Five Fundamental Rules in Applying Tax Treaties**. Bruxelas: Bruylant, 2002.

ROCHA, S. A. **Interpretação dos Tratados para Evitar a Bitributação da Renda**. São Paulo: Quartier Latin, 2013^a.

ROCHA, S. A. **Tributação Internacional**. São Paulo: Quartier Latin, 2013b.

ROTHMANN, Gerd Willi. **Interpretação e aplicação dos acordos internacionais contra a bitributação**. Tese de doutoramento apresentada A. Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. São Paulo, 1978, pp. 148-149

SCHOUERI, L. E. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, R. (coord.). **PRINCÍPIOS E LIMITES DA TRIBUTAÇÃO**. São Paulo: Editora Quartier Latin do Brasil, 2005. P. 323 – 374.

SCHOUERI, L. E. **Regras de Residência Fiscal da Pessoa Física no Direito Comparado e no Direito Brasileiro**. Revista Tributária das Américas, v. 5, p. 347 – 366, 01 2012.

SILVEIRA, R. M. da. **Aplicação de tratados internacionais contra a bitributação: qualificação de partnership joint ventures**. São Paulo: Quartier Latin, 2006, p. 158.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2001, p. 728-776

XAVIER, A. **Direito Tributário Internacional do Brasil**. 6. Ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

BRASIL. Decreto-Lei n.º 1.168, de 22 de março de 1939. Altera a lei do Imposto sobre a Renda. **Palácio do Planalto Presidência da República**, Brasília, DF, 22 nov. 1939. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/1937-1946/del1168.htm.

BRASIL. Decreto n.º 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. **Palácio do Planalto Presidência da República**, Brasília, DF, 22 nov. 2018. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#:~:text=Regulamenta%20a%20tributa%C3%A7%C3%A3o%2C%20a%20fiscaliza%C3%A7%C3%A3o,que%20lhe%20confere%20%20art.

BRASIL. Lei n.º 7.713, de 22 de dezembro de 1988. Altera a legislação do imposto de renda e dá outras providências. **Palácio do Planalto Presidência da República**, Brasília, DF, 22 de dez. 1988. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/17713.htm.

BRASIL. Lei n.º 4.862, de 29 de novembro de 1965. Altera a legislação do imposto de renda, adota diversas medidas de ordem fiscal e fazendária e dá outras providências. **Palácio do**

Planalto Presidência da República, Brasília, DF, 29 nov. 1965. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/L4862.htm#:~:text=L4862&text=LEI%20No%204.862%2C%20DE%2029%20DE%20NOVEMBRO%20DE%201965.&text=Alter%20a%20legisla%C3%A7%C3%A3o%20do%20imp%C3%B4sto,fazend%C3%A1ria%2C%20e%20d%C3%A1%20outras%20provid%C3%Aancias.

BRASIL. Lei n.º 5.172, de 25 de outubro de 1966. Dispõe sobre o Sistema Tributário Nacional e institui normas gerais de direito tributário aplicáveis à União, Estados e Municípios.. **Palácio do Planalto Presidência da República**, Brasília, DF, 25 out. 1966. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172compilado.htm

RECEITA FEDERAL. Solução de Consulta DISIT/SRRF01 n.º 48, de 14 de outubro de 2010. **Receita Federal**. 14 out. 2010. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=85429>.

RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa RFB n.º 1.846, de 28 de novembro de 2018. Dispõe sobre o procedimento amigável no âmbito dos acordos e das convenções internacionais destinados a evitar a dupla tributação da renda de que o Brasil seja signatário. **Receita Federal**. 28 nov. 2018. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=96895&visao=anotado#:~:text=IN%20RFB%20N%C2%BA%201846%20%2D%202018&text=Disp%C3%B5e%20sobre%20%20procedimento%20amig%C3%A1vel,o%20inciso%20III%20do%20art>.

RECEITA FEDERAL. Instrução Normativa RFB n.º 208, de 27 de setembro de 2002. Dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não-residente no Brasil. **Receita Federal**. 27 set. 2002. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?idAto=15079>.

REFERÊNCIAS JURISPRUDENCIAIS

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Auto de Infração n.º 16095.720100/2014-98**. Brasília, 04 de março de 2020.

BRASIL. Conselho Administrativo de Recursos Fiscais. **Auto de Infração n.º 13808.005919/2001-35**. Brasília, 21 de outubro de 2010.

**APÊNDICE N.º 1 – CONVENÇÕES PARA EVITAR A DUPLA TRIBUTAÇÃO
FIRMADAS PELO BRASIL – REDAÇÃO DAS REGRAS DE DESEMPATE**

Nº	OUTRO ESTADO	REDAÇÃO DO DISPOSITIVO QUE TRATA DAS REGRAS DE DESEMPATE	PADRÃO	ANO
1	África do Sul	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será determinada da seguinte forma:</p> <p>a) essa pessoa será considerada como residente apenas do Estado em que dispuser de uma habitação permanente; se ela dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados, será considerada como residente apenas do Estado com o qual suas ligações pessoais e econômicas forem mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se a residência exclusiva não puder ser determinada de acordo com as disposições da alínea (a), essa pessoa será considerada como residente apenas do Estado em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se essa pessoa permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente apenas do Estado de que for nacional;</p> <p>d) se essa pessoa for nacional de ambos os Estados ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente apenas do Estado em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE (1995)	2003
2	Alemanha (sem efeito desde 2006)	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) esta pessoa será considerada do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do estado contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos estados contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do estado contratante, em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE (1963)	1975
3	Argentina	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) esta pessoa será considerada como residente do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente no Estado Contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em de nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física, for um residente de ambos os Estados Contratantes será considerada como residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>	EUA (1981)	1980
4	Áustria	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) será considerada como residente do Estado Contratante em que ela disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do</p>	OCDE (1963)	1975

		<p>Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes procederão de acordo com o disposto no Artigo 25.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for um residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>		
5	Bélgica	<p>2. Quando, de acordo com a disposição do parágrafo 1, uma pessoa física for considerada como residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) a referida pessoa será considerada como residente do Estado Contratante em que ela disponha de uma habitação permanente. Quando dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual mantenha ligações pessoais e econômicas mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante em que essa pessoa tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, de acordo com as disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for considerada residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE (1963)	1972
6	Canadá	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) será considerada como residente do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes dos Estados Contratantes esforçar-se-ão para resolver a questão de comum acordo.</p>	OCDE (1963/77)	1984
7	Chile	<p>2. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física ou natural for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será determinada da seguinte forma:</p> <p>a) essa pessoa será considerada residente somente do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente; se ela dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados, será considerada residente somente do Estado com o qual mantenha relações pessoais e econômicas mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado em que essa pessoa tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se ela não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados, será considerada residente somente do Estado em que viva habitualmente;</p>	OCDE (1995)	2001

		<p>c) se essa pessoa viver habitualmente em ambos os Estados ou se não viver habitualmente em nenhum deles, será considerada residente somente do Estado de que for nacional; e</p> <p>d) se essa pessoa for nacional de ambos os Estados ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física ou natural, for residente de ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes dos Estados Contratantes farão o possível para resolver o caso. Na ausência de um acordo mútuo, dita pessoa não terá direito a nenhum dos benefícios ou isenções tributárias contemplados por esta Convenção.</p>		
8	República Popular da China	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo anterior, uma pessoa física for considerada residente em ambos os Estados Contratantes, sua situação será definida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) será considerada residente no Estado Contratante em que disponha de habitação em caráter permanente; se dispuser de habitação em caráter permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada residente naquele em que forem mais estreitas as suas relações pessoais e econômicas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se não puder ser determinado o Estado Contratante onde tem o seu centro de interesses vitais ou se não dispuser de habitação em caráter permanente, a pessoa física será considerada residente no Estado Contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, a pessoa física será considerada residente no Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não o for de nenhum, as autoridades competentes dos Estados contratantes decidirão a questão por mútuo acordo.</p> <p>3. Se, por força do disposto no parágrafo 1, uma pessoa, que não seja pessoa física, for residente em ambos os Estados Contratantes, será considerada residente naquele em que se localizar sua sede administrativa (i.e., gerência efetiva).</p>	OCDE (1963/77)	1991
9	Coréia do Sul	<p>2. Quando, por força do disposto no parágrafo 1, uma pessoa física for domiciliada de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida como se segue:</p> <p>a) será considerada domiciliada no Estado em que disponha de domicílio permanente; se dispuser de domicílio permanente em ambos os Estados, será considerada domiciliada no Estado com o qual suas relações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado em que tenha o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de domicílio permanente em nenhum dos Estados, será considerada domiciliada no Estado em que permanecer de forma habitual;</p> <p>c) se permanecer de forma habitual em ambos os Estados ou se não permanecer de forma habitual em nenhum deles, será considerada domiciliada no Estado de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude do disposto no parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for domiciliada em ambos os Estados Contratantes, será considerada domiciliada no Estado em que estiver situada sua sede de direção efetiva. Em caso de dúvida, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p>	OCDE (1963/77)	1989
10	Dinamarca	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) será considerada como residente do Estado Contratante em que ela disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão por acordo mútuo.</p>	OCDE (1963)	1974

		3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for um residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.		
11	Equador	<p>2. Quando, por força do disposto no parágrafo 1, uma pessoa natural ou física for um residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) esta pessoa será considerada como residente do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas relações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante em que tenha o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer de forma habitual;</p> <p>c) se permanecer de forma habitual em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer de forma habitual em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não o for de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude do disposto no parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa natural ou física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente de Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção ou administração efetiva.</p>	OCDE (1981)	1983
12	Eslováquia e República Tcheca (antiga República Socialista da Tchecoslováquia)	<p>2. Quando por força do disposto no parágrafo 1 do presente Artigo, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratante, a situação será resolvida como segue:</p> <p>a) será considerada residente do Estado em que disponha de uma habitação permanente; se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual suas relações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado em que tenha o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados, será considerada residente do Estado em que permanecer de forma habitual;</p> <p>c) se permanecer de forma habitual em ambos os Estados ou se não permanecer de forma habitual em nenhum deles, será considerada residente do Estado de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude do disposto no parágrafo 1 do presente Artigo, uma pessoa que não seja uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado em que estiver situada sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE (1963/77)	1986
13	Espanha	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) esta pessoa será considerada como residente do Estado Contratante em que ela disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for um residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE (1963)	974

14	Filipinas	<p>2. Quando, por força do disposto do parágrafo 1, uma pessoa física for um residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) será considerada como residente do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente; se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas relações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante em que tenha o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer de forma habitual;</p> <p>c) se permanecer de forma habitual em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer de forma habitual em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude do disposto do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for um residente de ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p>	OCDE (1963/77)	1983
15	Finlândia	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) será considerada como residente do Estado em que ela disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados, será considerada como residente do Estado com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados, será considerada como residente do Estado em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades dos Estados Contratantes competentes dos resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for um residente de ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão através de acordo mútuo e determinarão o modo de aplicação do presente Acordo a tal pessoa.</p>	OCDE (1963/77)	1996
16	França	<p>2. Quando, segundo a disposição do parágrafo 1, uma pessoa física for considerada como residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida segundo as seguintes regras:</p> <p>a) será considerada como residente do Estado Contratante em que ela disponha de uma habitação permanente. Quando dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for considerada residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE (1963)	1971
17	Hungria	<p>2. Quando, por força do disposto no parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida como segue:</p>	OCDE (1963/77)	1986

		<p>a) será considerada residente do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente; se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante com o qual suas relações familiares e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante em que tenha o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante em que permanecer de forma habitual;</p> <p>c) se permanecer de forma habitual em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer de forma habitual em nenhum deles, será considerada residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>*se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>		
18	Índia	<p>2. Quando, por força do disposto no parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida como segue:</p> <p>a) será considerada residente do Estado em que disponha de uma habitação permanente; se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados, será considerada residente do "Estado com o qual suas relações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado em que tenha o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados, será considerada residente do Estado em que permanecer de forma habitual;</p> <p>c) se permanecer de forma habitual em ambos os Estados ou se não permanecer de forma habitual em nenhum deles, será considerada residente do Estado de que for nacional;</p> <p>*se for nacional de ambos os estados ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, por força do disposto no parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado em que estiver situada sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE (1963/77)	1988
19	Israel	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1º, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será determinada da seguinte forma:</p> <p>a) essa pessoa será considerada como residente do Estado com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado em que essa pessoa tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ela será considerada como residente do Estado em que tenha uma habitação permanente; se ela dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados, será considerada como residente do Estado em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se essa pessoa permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente apenas do Estado de que for nacional;</p> <p>d) se essa pessoa for nacional de ambos os Estados ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1º, uma pessoa, que não seja uma pessoa física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente apenas do Estado em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE (1995)	2002
20	Itália	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) será considerada como residente do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p>	OCDE (1963/77)	1978

		<p>b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes, ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for um residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>		
21	Japão	<p>1) Na presente Convenção a expressão "residente num Estado Contratante" designa as pessoas que, por virtude da legislação desse Estado estão aí sujeitas a imposto, devido ao seu domicílio, à sua residência, à sede da sua direção ou a qualquer outro critério de natureza análoga.</p> <p>2) Quando, pôr força das disposições no parágrafo (1), uma pessoa for residente em ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes determinarão por mútuo entendimento o Estado Contratante no qual aquela pessoa será considerada como residente, para os fins desta Convenção.</p> <p>Troca de Notas (23/03/1976)</p> <p>1. Com referência ao parágrafo 2 do Artigo 3 da Convenção: Quando um indivíduo for residente em ambos os Estados Contratantes, a questão será resolvida por mútuo entendimento, observando-se as seguintes regras:</p> <p>1. será considerado residente no Estado Contratante em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados Contratantes, será considerado residente no Estado Contratante com o qual mantenha mais estreitos laços pessoais e econômicos (centro de interesses vitais);</p> <p>2. se o Estado Contratante no qual tenha seu centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em qualquer um dos Estados Contratantes, será considerado residente no Estado Contratante no qual habitualmente permaneça;</p> <p>3. se habitualmente permanecer em ambos os Estados Contratantes ou em nenhum deles, será considerado residente no Estado Contratante do qual for um nacional;</p> <p>4. se for nacional de ambos Estados Contratantes ou de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados contratantes resolverão a questão por entendimento mútuo.</p>	OCDE (1963)	1967
22	Luxemburgo	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for considerada como residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) esta pessoa será considerada como residente do Estado Contratante em que ela disponha de uma habitação permanente. Quando dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for considerada residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE (1963/77)	1978
23	México	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será determinada da seguinte forma:</p> <p>a) esta pessoa será considerada residente do Estado em que disponha de uma habitação permanente; se ela dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado em que essa pessoa tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se ela não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados, será considerada residente do Estado em que permanecer habitualmente;</p>	OCDE (1995)	2003

		<p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente do Estado de que for nacional;</p> <p>d) se não for nacional de um dos Estados ou se, de acordo com a legislação de um dos Estados Contratantes, for nacional de ambos os Estados, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física ou natural, for residente de ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes dos Estados Contratantes farão o possível para resolver o caso. Na ausência de um acordo mútuo, tal pessoa não terá direito a nenhum dos benefícios ou isenções fiscais contemplados por esta Convenção, exceto no tocante ao Artigo 26.</p>		
24	Noruega	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) será considerada como residente do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente. Se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não o dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do Estado Contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados Contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for um residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente do Estado Contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE (1963/77)	1980
25	Países Baixos	<p>2. Quando, por força do que dispõe o parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será assim determinada:</p> <p>a) será considerada residente do Estado em que disponha de moradia permanente; se dispuser de moradia permanente em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual suas relações pessoais e econômicas forem mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado no qual tiver o seu centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de moradia permanente em um ou outro Estado, será considerada residente do Estado em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados, ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerado residente do Estado de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados ou se não o for de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, por força do disposto no parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado no qual estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE (1963/77)	1990
26	Peru	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física ou natural for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será determinada da seguinte forma:</p> <p>a) essa pessoa será considerada como residente apenas do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente; se ela dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados, será considerada como residente somente do Estado com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado em que essa pessoa tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se ela não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados, será considerada como residente somente do Estado em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se essa pessoa permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente somente do Estado de que for nacional;</p> <p>d) se essa pessoa for nacional de ambos os Estados ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão mediante um procedimento de acordo mútuo.</p>	OCDE (1995)	2006

		3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física ou natural, for residente de ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes dos Estados Contratantes farão o possível para resolver o caso. Na ausência de um acordo mútuo, referida pessoa não terá direito a nenhum dos benefícios ou isenções tributárias contemplados por esta Convenção.		
27	Portugal	<p>2. Quando, por virtude do disposto no nº 1, uma pessoa singular ou física for residente de ambos os Estados Contratantes, a situação será resolvida do seguinte modo:</p> <p>a) será considerada como residente apenas no Estado em que tenha uma habitação permanente à sua disposição. Se tiver uma habitação permanente à sua disposição em ambos os Estados, será considerada residente do Estado com o qual sejam mais estreitas as suas relações pessoais e econômicas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado em que tem o centro de interesses vitais não puder ser determinado ou se não tiver uma habitação permanente à sua disposição em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanece habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente apenas do Estado de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os Estados ou não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão o caso de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude do disposto no nº 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa singular ou física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situado o seu local de direção efetiva.</p>	OCDE (1995)	2001
28	Rússia	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será determinada da seguinte forma:</p> <p>a) essa pessoa será considerada como residente apenas do Estado Contratante em que dispuser de uma habitação permanente; se ela dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente apenas do Estado com o qual suas ligações pessoais e econômicas forem mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado em que essa pessoa tiver seu centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou se ela não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados Contratantes, será considerada como residente apenas do Estado em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se essa pessoa permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente apenas do Estado de que for nacional;</p> <p>d) se cada Estado considerar essa pessoa como nacional ou se ela não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente apenas do Estado em que estiver situada sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE (1995)	2004
29	Suécia	<p>2. Quando, for força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física for residente de ambos os estados contratantes, a situação será resolvida de acordo com as seguintes regras:</p> <p>a) será considerada como residente do estado contratante em que ela disponha de uma habitação permanente em ambos os estados contratantes, será considerada como residente do estado contratante com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o estado contratante em que tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos estados contratantes, será considerada como residente do estado contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os estados contratantes ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada como residente do estado contratante de que for nacional;</p> <p>d) se for nacional de ambos os estados contratantes ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos estados contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa que não seja uma pessoa física for um residente de ambos os estados contratantes, será considerada como residente do estado contratante em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE (1963/77)	1975

30	Trinidad e Tobago	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa natural for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será determinada da seguinte forma:</p> <p>a) será considerada residente apenas do Estado em que disponha de uma habitação permanente; se dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual suas ligações pessoais e econômicas forem mais estreitas (centro de interesses vitais) ;</p> <p>b) se o Estado em que essa pessoa tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se ela não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se essa pessoa permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional;</p> <p>d) se essa pessoa for nacional de ambos os Estados ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado em que estiver situada a sua sede de direção efetiva.</p>	OCDE	2008
31	Turquia	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1 deste Artigo, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será determinada da seguinte forma:</p> <p>a) essa pessoa será considerada residente apenas do Estado em que dispuser de habitação permanente; se ela dispuser de habitação permanente em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual suas relações pessoais e econômicas forem mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado em que essa pessoa tiver o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se ela não dispuser de habitação permanente em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado em que viva habitualmente;</p> <p>c) se essa pessoa viver habitualmente em ambos os Estados ou se não viver habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional; e</p> <p>d) se essa pessoa for nacional de ambos os Estados ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa, que não seja pessoa física, for residente de ambos os Estados Contratantes, as autoridades competentes dos Estados Contratantes envidarão esforços para resolver a questão. Se um acordo mútuo não puder ser alcançado, tal pessoa não fará jus a quaisquer benefícios ou isenções tributárias previstos neste Acordo.</p>	OCDE (1995)	2010
32	Ucrânia	<p>2. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1 do presente Artigo, uma pessoa física for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será definida da seguinte forma:</p> <p>a) será considerada residente apenas do Estado Contratante no qual mantiver uma habitação permanente; caso mantenha uma habitação permanente em ambos os Estados Contratantes, será considerada residente do Estado Contratante com o qual mantiver relações pessoais e econômicas mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado Contratante no qual mantém seu centro de interesses vitais não puder ser determinado, ou caso não mantenha uma habitação permanente em qualquer dos Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado Contratante no qual permanecer habitualmente;</p> <p>c) se permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou não permanecer habitualmente em qualquer deles, será considerada residente apenas do Estado Contratante do qual for nacional;</p> <p>d) se for um nacional de ambos os Estados Contratantes ou não o for de qualquer deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes decidirão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1 do presente Artigo, uma pessoa, que não uma pessoa física, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada residente apenas do Estado Contratante no qual sua sede de direção efetiva estiver localizada.</p>	OCDE (1995)	2002
33	Venezuela	<p>2. Quando, por força das disposições do parágrafo 1, uma pessoa física ou natural for residente de ambos os Estados Contratantes, sua situação será determinada da seguinte forma:</p>	OCDE (1963/77) acrescida do reenvio	2005

	<p>a) essa pessoa será considerada residente apenas do Estado Contratante em que disponha de uma habitação permanente; se ela dispuser de uma habitação permanente em ambos os Estados, será considerada residente apenas do Estado com o qual suas ligações pessoais e econômicas sejam mais estreitas (centro de interesses vitais);</p> <p>b) se o Estado em que essa pessoa tem o centro de seus interesses vitais não puder ser determinado, ou se ela não dispuser de uma habitação permanente em nenhum dos Estados, será considerada residente apenas do Estado Contratante em que permanecer habitualmente;</p> <p>c) se essa pessoa permanecer habitualmente em ambos os Estados ou se não permanecer habitualmente em nenhum deles, será considerada residente apenas do Estado de que for nacional;</p> <p>d) se essa pessoa for nacional de ambos os Estados ou se não for nacional de nenhum deles, as autoridades competentes dos Estados Contratantes resolverão a questão de comum acordo.</p> <p>3. Quando, em virtude das disposições do parágrafo 1, uma pessoa, que não seja uma pessoa física ou natural, for residente de ambos os Estados Contratantes, será considerada como residente apenas do Estado em que estiver situada sua sede de direção efetiva.</p>	<p>ao Direito privado</p>	
--	--	---------------------------	--