



O Artigo 4º da CM OCDE e a Prática Brasileira

Sergio André Rocha (Uerj)
sergio.andre@andrade.adv.br

Maio de 2015.

Artigo 1: Escopo subjetivo das Convenções

- As pessoas visadas pelas convenções são as pessoas residentes em cada um dos Estados contratantes
- O termo pessoa encontra-se definido no artigo 3 (1) como sendo uma pessoa física, uma sociedade e qualquer outro grupo de pessoas tratado como uma entidade para fins fiscais
 - A definição de pessoa é bastante abrangente, alcançando, por exemplo, a figura dos *trusts*
- A residência foi objeto de tratamento específico no artigo 4º

O Artigo 4º da CM OCDE

- Artigo 4 (1): Reenvio do conceito de residência à legislação doméstica
- A determinação de quem é ou não residente em um dos Estados Contratantes deverá ser feita à luz do disposto em sua legislação doméstica. Contudo, o Artigo 4 (1) elenca critérios que a serem utilizados pela legislação interna para definir a residência.

1. Para os fins da presente Convenção, a expressão "residente de um Estado Contratante" significa qualquer pessoa que, **em virtude da legislação desse Estado**, está sujeita a imposto nesse Estado em razão **de seu domicílio, residência, sede de direção ou qualquer outro critério de natureza similar**, e também inclui esse Estado e qualquer subdivisão política ou autoridade local.
(Convenção Brasil-África do Sul)

O Artigo 4º da CM OCDE

- Alguns tratados brasileiros incluem o local de constituição como um dos critérios para a caracterização da residência.

1. Para os fins da presente Convenção, a expressão "residente de um Estado Contratante" significa toda pessoa que, em virtude da legislação desse Estado, esteja sujeita a tributação nesse Estado, em razão de seu domicílio, residência, sede de direção, **lugar de constituição** ou qualquer outro critério de natureza similar, e também inclui o próprio Estado e qualquer subdivisão política ou autoridade local.

(Convenção Brasil-Venezuela)

O Artigo 4º da CM OCDE

- Artigo 4 (1): Reenvio do conceito de residência à legislação doméstica
- Sujeição potencial ou efetiva à tributação

O Artigo 4º da CM OCDE

- **Residência Fiscal das Pessoas Físicas (IN nº 208/2002). Considera-se residente a pessoa física:**
 - 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:
 - com visto permanente, na data da chegada
 - com visto temporário: 1. para trabalhar com vínculo empregatício, na data da chegada; 2. para trabalhar com vínculo empregatício ou atuar como médico bolsista no âmbito do Programa Mais Médicos de que trata a Medida Provisória nº 621, de 8 de julho de 2013, na data da chegada; 3. na data em que complete 184 dias, consecutivos ou não, de permanência no Brasil, dentro de um período de até doze meses; 4. 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

O Artigo 4º da CM OCDE

- brasileira que adquiriu a condição de não residente no Brasil e retorne ao País com ânimo definitivo, na data da chegada
- que se ausente do Brasil em caráter temporário ou se retire em caráter permanente do território nacional sem entregar a Declaração de Saída Definitiva do País, durante os primeiros doze meses consecutivos de ausência
- 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

O Artigo 4º da CM OCDE

- **Perda da residência fiscal no Brasil da pessoa física:**
- Saída em caráter definitivo (artigo 9º, IN 208)
- Saída em caráter temporário, com ausência por mais de 12 meses (artigo 11, IN 208)
- Obrigatoriedade de apresentação de: (a) Declaração de Saída Definitiva do País; e de (b) Comunicação de Saída Definitiva do País (artigo 11-A, IN 208)

O Artigo 4º da CM OCDE

- **Ganhos auferidos na condição de não residente**

Art. 24 (MP n. 2.158-35/2001). [...]

§ 6º. Não incide o imposto de renda sobre o ganho auferido na alienação, liquidação ou resgate:

I - de bens localizados no exterior ou representativos de direitos no exterior, bem assim de aplicações financeiras, adquiridos, a qualquer título, na condição de não-residente;

II - de moeda estrangeira mantida em espécie, cujo total de alienações, no ano-calendário, seja igual ou inferior ao equivalente a cinco mil dólares norte-americanos.

O Artigo 4º da CM OCDE

- **Transferência da residência da pessoa física para o exterior:**

Art. 27 (Lei n. 12.249). A transferência do domicílio fiscal da pessoa física residente e domiciliada no Brasil para país ou dependência com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado, nos termos a que se referem, respectivamente, os arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, somente terá seus efeitos reconhecidos a partir da data em que o contribuinte comprove:

I - ser residente de fato naquele país ou dependência; ou

II - sujeitar-se a imposto sobre a totalidade dos rendimentos do trabalho e do capital, bem como o efetivo pagamento desse imposto.

Parágrafo único. Consideram-se residentes de fato, para os fins do disposto no inciso I do caput deste artigo, as pessoas físicas que tenham efetivamente permanecido no país ou dependência por mais de 183 (cento e oitenta e três) dias, consecutivos ou não, no período de até 12 (doze) meses, ou que comprovem ali se localizarem a residência habitual de sua família e a maior parte de seu patrimônio.

O Artigo 4º da CM OCDE

- **Residência fiscal da pessoa jurídica**

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

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

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

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

O Artigo 4º da CM OCDE

- **Residência fiscal da pessoa jurídica**

Art. 212 (RIR). O domicílio fiscal da pessoa jurídica é (Lei nº 4.154, de 28 de novembro de 1962, art. 34, e Lei nº 5.172, de 1966, art. 127):

I - em relação ao imposto de que trata este Livro:

a) quando existir um único estabelecimento, o lugar da situação deste;

b) quando se verificar pluralidade de estabelecimentos, à opção da pessoa jurídica, o lugar onde se achar o estabelecimento centralizador das suas operações ou a sede da empresa dentro do País;

II - em relação às obrigações em que incorra como fonte pagadora, o lugar do estabelecimento que pagar, creditar, entregar, remeter ou empregar rendimento sujeito ao imposto no regime de tributação na fonte.

O Artigo 4º da CM OCDE

- **Residência fiscal da pessoa jurídica**

Art. 75. Quanto às pessoas jurídicas, o domicílio é:

I - da União, o Distrito Federal;

II - dos Estados e Territórios, as respectivas capitais;

III - do Município, o lugar onde funcione a administração municipal;

IV - das demais pessoas jurídicas, o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos.

O Artigo 4º da CM OCDE

- **Regras de desempate. Artigo 4 (2).**
- Uma das finalidades da convenção é evitar situações de dupla residência, mediante a aplicação de regras de desempate
- Na ausência de um tratado é possível que se verifiquem casos de dupla residência ou dupla sujeição pela utilização por um dos estados de um outro critério como nacionalidade (EUA).
Dificuldades nestes casos

O Artigo 4º da CM OCDE

- Regras de desempate. Artigo 4 (2).
- Regras de desempate para as pessoas físicas [artigo 4 (2)]:
 - Habitação permanente
 - Quanto tempo é permanente?
 - Qual a relevância da relação jurídica com o local?
 - Qual a relevância do tempo?
 - Centro de interesses vitais (relações pessoais e econômicas mais estreitas e o conflito entre elas)

O Artigo 4º da CM OCDE

- Regras de desempate. Artigo 4 (2).
- Regras de desempate para as pessoas físicas [artigo 4 (2)]:
 - Moradia habitual
 - Nacionalidade
 - Procedimento amigável (artigo 25 dos tratados)

O Artigo 4º da CM OCDE

- Regras de desempate. Artigo 4 (2).
- Regras de desempate para as pessoas jurídicas [artigo 4 (3)]:
 - Sede de direção permanente

O Artigo 4º da CM OCDE

- **Residência formal e residência substantiva.**
- Qualificação da residência pela regra do “beneficiário efetivo” (artigos 10, 11 e 12)
- Beneficiário efetivo e o artigo 3 (2)
- Definição da legislação doméstica. Artigo 26, § 1º, L. n. 12.249:

Para efeito do disposto no inciso I do caput deste artigo, considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.

O Artigo 4º da CM OCDE

- **Residência formal e residência substantiva.**
- Qualificação da residência pela regra do “beneficiário efetivo” (artigos 10, 11 e 12)
- Beneficiário efetivo e o artigo 3 (2)
- Definição da legislação doméstica. Artigo 26, § 1º, L. n. 12.249:

Para efeito do disposto no inciso I do caput deste artigo, considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro.

O Artigo 4º da CM OCDE

- **Acórdão n. 102-49.480**

IRRF. REMESSA DE JUROS DECORRENTES DE EURO BONDS (FLOATING RATE NOTES). AGENTE PAGADOR RESIDENTE NO JAPÃO. TRATADO BRASILJAPÃO. APLICABILIDADE.

O tratado para evitar a dupla tributação celebrado entre Brasil e Japão é aplicável às remessas de juros efetuadas a agentes pagadores residentes no Japão, ainda que o beneficiário efetivo esteja localizado em outro país.

Não há, no referido tratado, cláusula que estabeleça a necessidade de o residente no Japão ser o beneficiário efetivo dos juros, como aquelas contidas em várias convenções celebradas pelo Brasil.

Hipótese em que a remessa foi realizada a título de juros a agente pagador residente no Japão, nos exatos termos dos contratos de câmbio e dos certificados de registro de capital estrangeiro acostados aos autos.

Na emissão de eurobonds, o agente pagador exerce funções bem definidas, não se podendo dizer que tenha sido incluído na operação apenas para ensejar a aplicação do Tratado Brasil-Japão.

Ainda que se pudesse entender hipoteticamente que teria havido abuso de formas jurídicas, o parágrafo único do artigo 116 do CTN somente poderá ser aplicado após a promulgação da lei ordinária nele mencionada, ao contrário do que ocorre nas hipóteses de dolo, fraude e simulação, inexistentes no caso dos autos.

Muito obrigado pela atenção!

Sergio André

sergio.andre@andrade.adv.br