

O Acesso aos Benefícios dos Acordos para Evitar a Dupla Tributação e a Exigência do “Atestado de Residência”

Tax Treaty Entitlement and the Certificate of Residence Requirement

Luís Eduardo Schoueri

Professor Titular de Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo.
Vice-presidente do Instituto Brasileiro de Direito Tributário. Advogado em São Paulo.

E-mail: schoueri@lacazmartins.com.br.

Guilherme Galdino

Doutorando e Mestre em Direito Tributário e Bacharel em Direito pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo. Advogado em São Paulo. *E-mail:* guigaldinoc@gmail.com.

Recebido em: 26-7-2024 – Aprovado em: 29-11-2024
<https://doi.org/10.46801/2595-7155.13.5.2024.2582>

Resumo

Este artigo tem por objeto analisar, sob a perspectiva jurídico-dogmática, se a figura do atestado de residência constitui requisito necessário para fins de estender a determinada pessoa os benefícios do Acordo para evitar a Dupla Tributação em questão. Para tanto, será examinado o escopo pessoal desses tratados, com destaque à política brasileira. Em seguida, são tecidas considerações sobre a prova em matéria tributária, mais especificamente, sobre o ônus de prova e a livre admissibilidade das provas, inclusive as respectivas exceções. Por fim, será examinado o tratamento dado pela Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.226, de 23 de dezembro de 2011, a qual exige a apresentação de atestado de residência no exterior ou a apresentação de documento oficial que comprove a sua residência fiscal, redigido pela administração tributária do país estrangeiro, a fim de conceder os benefícios do acordo em questão.

Palavras-chave: Acordos para Evitar a Dupla Tributação, residência, prova, Atestado de Residência, Certificado de Residência.

Abstract

This article aims to analyze, from a legal-dogmatic perspective, whether the certificate of residence constitutes a necessary requirement for accessing the benefits of the Double Taxation Convention. To this end, the personal scope of these treaties will be examined, with emphasis on Brazilian tax policy. Further, considerations are made about proof in tax matters, specifically re-

garding the burden of proof and the free admissibility of evidence, including the respective exceptions. Finally, the treatment given by the Normative Ruling of the Brazilian Federal Revenue Service No. 1,226, of December 23, 2011, will be examined. This Ruling requires the presentation of a certificate of residence abroad or an official document proving tax residence, issued by the tax administration of the foreign country, to grant the benefits of the agreement in question.

Keyword: Double Taxation Conventions, Tax Treaty Entitlement, residence, proof, Certificate of Residence.

Introdução

Usualmente, emprega-se o adjetivo “brasileira” (ou “francesa” etc.) de maneira ambígua, podendo indicar, no âmbito do Direito Tributário Internacional, nacionalidade e/ou residência, a depender do contexto em que empregado¹.

No âmbito dos Acordos para evitar a Dupla Tributação (ADTs), é fundamental saber se uma pessoa é *nacional* ou *residente* em pelo menos um dos Estados Contratantes. Enquanto a condição de *residente* constitui requisito necessário para fins de acesso aos benefícios em geral de um ADT², a *nacionalidade* é relevante apenas para dispositivos específicos, citando-se, por exemplo, a proteção contra a discriminação³.

¹ Sobre a ambiguidade do termo “nacional” (ou “nacionalidade”) em caráter geral, cf. DOLINGER, Jacob. A sociedade anonima brasileira: critério determinante de sua nacionalidade. *Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro: nova série*, v. 23, p. 65-70, 1976, p. 65-66; COMPARATO, Fabio Konder. Nacionalidade de sociedades privadas e aquisição de imóveis rurais no país. In: *Direito empresarial: estudos e pareceres*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 57-60. Sobre as ambiguidades de residência/domicílio e de nacionalidade, no Direito Tributário, considerando as pessoas jurídicas, cf. GALDINO, Guilherme. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Série Doutrina Tributária São Paulo: IBDT, 2022, item 1.5, p. 149-188; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. O conceito de “residência” em matéria tributária. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu. *Direito tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 565-576.

² Para sua importância também para a determinação das regras alocativas aplicáveis, cf. FRKAL, Tomáš. Personal Scope of a Tax Treaty – the 2nd sentence of Art. 4(1) OECD-MC. In: LOUKOTA, Walter; STEFANER, Markus (org.). *Source versus resident in International Tax Law*. Wien: Linde Verlag, 2005, p. 55 e s.; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. *O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação: regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, v. XIX, p. 96 e s.; e GALDINO, Guilherme. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, item 4.1.2, v. XLVIII, p. 407-421.

³ Sobre a não discriminação, cf., e.g., SANTOS, Ramon Tomazela. A cláusula de não discriminação nos acordos de bitributação. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, v. 2, p. 234-270, 2017; BEZ-BATTI, Gabriel. *A regra de não discriminação em função da residência dos titulares do capital nos acordos para evitar a bitributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2024, v. LV.

Não basta, porém, dizer que determinada pessoa satisfaz a condição de nacional ou de residente. Afirmar não significa demonstrar; é preciso provar. Nesse passo, surge o expediente dos chamados “atestados” ou “certificados” de residência. Em linhas gerais, esses documentos evidenciam que determinado Estado considera certa pessoa ali residente.

A esse respeito, a Instrução Normativa da Receita Federal do Brasil n. 1.226, de 23 de dezembro de 2011 (IN RFB n. 1.226/2011) dispõe sobre as figuras do “Atestado de Residência Fiscal no Brasil” e do “Atestado de Residência Fiscal no Exterior”. Quanto ao Atestado de Residência Fiscal no Brasil, a IN RFB n. 1.226/2011 prevê, em seu art. 2º, § 2º, que sua solicitação acarreta concordância de se sujeitar à tributação, no País, em bases universais no período em questão. Já no que diz respeito ao Atestado de Residência Fiscal no Exterior, a IN RFB n. 1.226/2011 estabelece, por exemplo, em seu art. 4º, a necessidade de sua apresentação, ou de documento oficial que comprove a sua residência fiscal elaborado pela administração tributária do país estrangeiro, a fim de usufruir dos benefícios dos ADTs.

Contudo, salvo exceções⁴, os ADTs não exigem, ao menos expressamente, a apresentação de atestado de residência para que uma pessoa possa fruir dos benefícios dos ADTs. Por conta disso, surgem questionamentos acerca desse tipo de exigência encontrado na IN RFB n. 1.226/2011. Em síntese: pergunta-se se documento dessa natureza é imprescindível ou não para acessar os benefícios dos ADTs.

Este artigo tem por objeto analisar, sob a perspectiva jurídico-dogmática, se a figura do atestado de residência constitui requisito necessário para fins de entender a determinada pessoa os benefícios do ADT em questão.

Para tanto, será abordado o escopo pessoal dos ADTs, com destaque à política brasileira (1). Em seguida, serão tecidas breves considerações sobre a prova em matéria tributária, mais especificamente acerca do ônus de prova, da livre admissibilidade das provas e suas exceções (2). Posteriormente, será examinado o tratamento dado pela IN RFB n. 1.226/2011 em relação aos referidos atestados (3).

1. Do preenchimento do escopo pessoal dos ADTs

Para a aplicação de um ADT, é preciso preencher seu escopo material (objetivo) e seu escopo pessoal (subjeto). De um lado, faz-se necessário investigar quais são os tributos por ele cobertos⁵, a fim de se evitar justamente a sobreposi-

⁴ Cf., *e.g.*, artigo 27(3) do ADT-Brasil e Peru (2006) e item 1 do Protocolo do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018).

⁵ Sobre o escopo material, cf., *e.g.*, ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes. Impostos visados por acordos de bitributação: interpretação do artigo 2º das Convenções-Modelo da OCDE e ONU e dos acordos brasileiros. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São

ção de tributos de diferentes Estados. De outro lado, deve-se examinar *quem* pode acessar os benefícios ali contidos⁶, pois a abrangência pode ser maior ou menor, a depender da intenção das partes.

É inegável que cada ADT é um instrumento único. Conclusões a respeito de um ADT não se estendem, *per se*, a outro, ainda que um mesmo Estado seja parte contratante dos dois ADTs. As diferenças podem ser oriundas da diversidade entre seus dispositivos ou de sua própria redação, ou ainda do contexto da negociação de cada um deles. A título exemplificativo, vários ADTs preveem regras antiabuso direcionadas ao escopo pessoal⁷ – como as contidas nas versões mais recentes das Convenções Modelo da Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE)⁸ e da Organização das Nações Unidas (ONU)⁹ –, exigindo-se daí sua consideração na decisão sobre o alcance de cada ADT.

No âmbito dos ADTs negociados pelo Brasil, destacam-se, ao lado das chamadas cláusulas de *Limitation on Benefits* (LOBs)¹⁰, eventuais regras específicas que impedem inteiramente o acesso de certas pessoas aos benefícios dos ADTs em virtude de sua submissão a regimes especiais¹¹.

Salvo ADTs desse tipo, pode-se dizer – sem afastar a necessidade de se examinar a peculiaridade de cada um – que o escopo pessoal depende do preenchimento de dois requisitos cumulativos. É esse o teor do artigo 1º das referidas

Paulo, São Paulo, 2016; GALDINO, Guilherme. Do art. 2(4) das Convenções Modelo: função, aplicação e a política brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 29, p. 171-207, 2018; e PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital: política brasileira e perspectivas. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, v. 6, p. 224-256, 2019.

⁶ Sobre esse assunto, cf., e.g., SILVEIRA, Ricardo Maitto da. *O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação*: regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, v. XIX.

⁷ Cf. BROE, Luc de; LUTS, Joris. BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. *Intertax*, v. 43, n. 2, 2015, p. 128.

⁸ Cf. artigo 29 em OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). OECD Publishing, 2019, p. M-79 e s.

⁹ Cf. artigo 29 em UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update. New York: United Nations, 2017, p. 43 e s.; UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021 Update. New York: United Nations, 2021, p. 45 e s.

¹⁰ Cf. artigo 28(1) e 28(2) do ADT-Brasil e África do Sul (2003 e 2015); artigo 27(2), 27(3) e 27(4) do ADT-Brasil e Argentina (1982 e 2017); artigo 29(1), 29(2) e 29(3) do ADT-Brasil e Emirados Árabes Unidos (2018); artigo 25(1) do ADT-Brasil e Israel (2002); artigo 28(2) e 28(5) do ADT-Brasil e México (2003); artigo 27(1) e 27(2) do ADT-Brasil e Peru (2006); artigo 28(2) e 28(3) do ADT-Brasil e Rússia (2004); artigo 28 do ADT-Brasil e Singapura (2018); artigo 27(2), 27(3) e 27(4) do ADT-Brasil e Suíça (2018); artigo 28 do ADT-Brasil e Trinidad Tobago (2008); artigo 29 do ADT-Brasil e Uruguai (2019); e artigo 28(2) e 28(3) do ADT-Brasil e Venezuela (2005).

¹¹ Cf. artigo 1(2) do ADT-Brasil e Luxemburgo (1978). E artigo 9 do Protocolo do ADT-Brasil e Portugal (2000).

Convenções Modelo, de acordo com o qual a Convenção se aplica às *pessoas residentes* de um ou ambos os Estados Contratantes¹².

Em primeiro lugar, só uma *pessoa* pode acessar os benefícios do ADT. É dizer, o contribuinte deve satisfazer o conceito de *pessoa*, o qual geralmente abrange *pessoas físicas, sociedades* ou um *grupo de pessoas*¹³. De maneira didática, pode-se dizer que se o contribuinte possuir personalidade jurídica – leia-se: capacidade para ser titular de direitos e obrigações em nome próprio –, então é atendido o requisito de *pessoa*¹⁴.

Em segundo lugar, essa *pessoa* deverá ser considerada *residente* em um ou ambos os Estados contratantes do ADT em questão. De maneira geral, os ADTs definem como “residente no Estado Contratante” aquela pessoa que esteja, conforme a legislação daquele Estado, ali sujeita a tributo em razão de seu domicílio, residência, local de direção ou qualquer outro critério de natureza similar. Trata-se do denominado *teste de sujeição tributária*¹⁵. Se porventura esse teste for satisfeito pela mesma pessoa em ambos os Estados, torna-se aplicável a respectiva regra de desempate, a qual varia a depender de se tratar de uma pessoa física ou não.

Portanto, excetuadas as situações de aplicação de regras antiabuso, preenche-se o escopo pessoal dos ADTs se o contribuinte for uma *pessoa residente* de um ou de ambos os Estados.

São dois os casos típicos em que o escopo pessoal não é satisfeito.

Primeiro, o caso das entidades transparentes: conquanto possam ter personalidade jurídica para fins civis – podendo ser, assim, *pessoa* –, essas entidades não satisfazem o teste de sujeição tributária. Afinal, elas não possuem, com o Estado em questão, nenhum vínculo concreto, *i.e.*, inexistente qualquer critério de natureza pessoal atrelando tal entidade com o Estado que a considera transparente¹⁶. Ela

¹² Cf., *e.g.*, OECD. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963, p. 41; UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries. New York: United Nations, 1980, p. 19; OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). OECD Publishing, 2019, p. M-7; UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update. New York: United Nations, 2017, p. 7.

¹³ Cf. artigo 3(1)(a) em OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version), p. M-10; e artigo 3(1)(a) em UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update, p. 9.

¹⁴ Cf. STARINGER, Claus; AUER, Desirée. Chapter 5: Resident Persons According to Article 1(1) of the OECD Model. In: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander *et al.* (org.). *Tax Treaty Entitlement*. WU Series. Amsterdam: IBFD, 2019, v. 11, seção 5.2.2.2.

¹⁵ Para uma análise sobre o teste de sujeição tributária, cf., *e.g.*, GALDINO, Guilherme. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, v. XLVIII, p. 59-149.

¹⁶ Para análise do acesso a ADTs por *offshores* tratadas como entidades transparentes, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Artigo 8º da Lei n. 14.754/2023 e os acordos para evitar a dupla tributação: os efeitos da opção pela transparência da entidade controlada. In: LI-

simplesmente não é contribuinte. Não é suscetível a qualquer tributo, muito menos em razão de sua residência, domicílio ou critério de natureza similar¹⁷. Aliás, essa posição é refletida no artigo 1(2) das Convenções Modelo de 2017¹⁸, sendo também encontrada em alguns ADTs brasileiros, como nos artigos 1(2) dos ADTs com Emirados Árabes Unidos (2018), Singapura (2018) e Suíça (2018).

Segundo, um estabelecimento permanente situado num Estado não preenche o escopo pessoal dos seus ADTs. Por se tratar de uma instalação fixa por meio da qual a atividade empresarial é total ou parcialmente conduzida, o estabelecimento permanente não implica, em si, uma nova personalidade jurídica, muito menos pressupõe a existência de um critério pessoal em virtude do qual esteja sujeito a tributação. Trata-se, como o próprio nome já diz, de um *estabelecimento*, uma filial, um escritório, uma fábrica ou outro complexo de bens vinculados à atividade de uma empresa.

Essa delimitação, porém, nem sempre foi clara¹⁹. Antigamente, quando os ADTs não eram restritos à condição de residente, chegava-se a admitir que uma filial de empresa de outro país acessasse os ADTs do Estado onde ela estivesse situada. Essa situação é ilustrada pelo “Caso Banco do Brasil/Commerzbank”, no qual o Superior Tribunal de Justiça britânico (*High Court of Justice of England and Wales*) decidiu que uma filial do Banco do Brasil S.A. e uma filial do *Commerzbank AG*, localizadas nos Estados Unidos da América (EUA), poderiam acessar os bene-

BERTUCI, Elisabeth Lewandowski; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Imposto de renda da pessoa física sobre offshores e outros bens no exterior (Lei 14.754/2023 e IN 2.180/2024)*. São Paulo: MP Editora, 2024, p. 171-206.

¹⁷ Nessa mesma linha, cf. OECD. *The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships*. Issues in International Taxation n. 6. OECD Publishing, 1999, p. 14, item 34; item 5 dos Comentários ao artigo 1 e 8.8 dos Comentários ao artigo 4(1), cf. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version)*. OECD Publishing, 2015, p. C(1)-2, C(4)-4 e C(4)-5; UN. *Model Double Taxation Convention between developed and developing countries*. United Nations, New York, 2011, p. 90-91; COUZIN, Robert. *Corporate residence and international taxation*. Amsterdam: Online Books IBFD, 2002, seq. 3.1.1.4.; SILVEIRA, Ricardo Maitto da. *O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação: regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016, p. 156-161 e 206 e s.; GALDINO, Guilherme. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, , p. 107-115.

¹⁸ Cf. OECD. *Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version)*. OECD Publishing, 2019, p. M-7; UN. *Model Double Taxation Convention between developed and developing countries*. United Nations, New York, 2017, p. 7. Sobre a relação entre o artigo 1(2) e o relatório sobre *partnerships* da OCDE, cf. WEST, Jean-Philippe Van. Chapter 8: Tax Treaty Entitlement and Hybrid Entities: Article 1(2) and Article 1(3) of the OECD Model (2017). In: LANG, Michael *et al.* (org.). *Tax Treaty Entitlement*. WU – Tax Law and Policy Series. Amsterdam: IBFD, 2019, v. 11; LANG, Michael. Qualification conflicts. In: PISTONE, Pasquale (org.). *Global tax treaty commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2019, seção 4.3.

¹⁹ Cf. GALDINO, Guilherme. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, v. XLVIII, tópico 1.1.2, p. 68-78.

fícios do ADT entre EUA e Reino Unido (1945)²⁰, muito embora nenhum dos bancos fosse residente no Reino Unido ou nos EUA, mas sim no Brasil e na Alemanha, respectivamente²¹.

Em linha com essa decisão, poder-se-ia, por exemplo, arguir que o ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976) admitiria uma situação como essa. Com base no fato de este ADT não possuir o referido art. 1º das Convenções Modelo, poder-se-ia, à primeira vista, cogitar que tal ADT é aplicável a contribuintes que não satisfazem o conceito de pessoa ou o de residência. No entanto, esse ADT possui dispositivo específico destinado à residência²², bem como suas regras alocativas se vinculam a tal noção²³. Daí ser acertado dizer que, embora não contenha o art. 1º das Convenções Modelo, o ADT entre Brasil e Japão não se aplica a uma pessoa que não seja residente em um dos dois Estados²⁴⁻²⁵.

Embora, com relação a esse ADT, seja discutível a sua extensão para filiais de sociedades com sede em terceiro país, é inconcebível que outros ADTs concluídos pelo Brasil, como o ADT com Luxemburgo (1978), possam ter tal escopo. Daí o desacerto do chamado “Caso Açominas” julgado pelo Tribunal Regional Federal da 1ª Região²⁶. Ora, nesse caso, a Aço Minas Gerais S.A., domiciliada no Brasil, realizou pagamentos de juros à filial luxemburguesa do banco *Dresdner Bank International*, residente na Alemanha. Apesar de a filial (em Luxemburgo) ser mera extensão da matriz (na Alemanha)²⁷, o Tribunal entendeu por satisfeito o teste de sujeição tributária, aplicando o ADT entre Brasil e Luxemburgo (1978) como se a filial (de matriz domiciliada na Alemanha) fosse *pessoa residente* em Luxemburgo.

²⁰ Cf. CONVENTION between the United States of America and the United Kingdom of Great Britain and the Northern Ireland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (16 April 1945), Treaties IBFD.

²¹ Cf. UNITED KINGDOM, High Court of Justice of England and Wales, Commerzbank AG and Banco do Brasil SA v. Inland Revenue Commissioners, 9 Feb. 1990, Tax Treaty Case Law IBFD.

²² Cf., *e.g.*, o art. 3(1) do ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976): “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”.

²³ Cf., *e.g.*, o art. 12(3) do ADT entre Brasil e Japão (1967 e 1976): “Os ganhos obtidos por um residente de um Estado Contratante com a alienação de quaisquer outros bens diferentes dos mencionados no parágrafo (1) e (2) somente são tributáveis nesse Estado Contratante”.

²⁴ Cf. GALDINO, Guilherme. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, v. XLVIII, p. 76-77 e 385-394

²⁵ Confirmando esse entendimento, cf. RFB, Parecer CST n. 3.041, de 3 de dezembro de 1979; e RFB, Ato Declaratório Normativo CST n. 2, de 11 de fevereiro de 1980.

²⁶ Cf. TRF da 1ª Região, Apelação Cível 89.01.22384-8/MG, 4ª Turma, rel. Des. Leite Soares, j. 7-5-1990.

²⁷ Cf. TEIXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, Jose Alexandre Tavares. *Das sociedades anônimas no direito brasileiro*. São Paulo: Bushatsky, 1979, p. 78; LEMGRUBER, Rolando C. Brazil. In: *Cahiers de droit fiscal international*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987, v. 72a, p. 249.

Não obstante o desacerto dessa decisão, deve-se repisar que, salvo em caso de regras antiabuso, o escopo pessoal dos ADTs exige que o contribuinte seja uma *pessoa residente* em um ou em ambos os Estados. Salvo ADTs muito antigos ou que desviem das referidas Convenções Modelo, as entidades transparentes e os estabelecimentos permanentes (*e.g.*, filiais de sociedades estrangeiras) não estão abrangidos pelo escopo pessoal dos ADTs.

Tecidas breves considerações acerca do escopo pessoal dos ADTs, pode-se abordar a prova em matéria tributária.

2. Da prova em matéria tributária: breves considerações sobre ônus da prova e forma especial

Didaticamente, é comum colocar o problema da prova no âmbito do silogismo de aplicação das normas jurídicas²⁸. A fim de se aplicar a consequência jurídica visada, faz-se necessário demonstrar o preenchimento do suporte fático da norma (*i.e.*, do seu antecedente). Se, de um lado, a premissa maior é a norma (se “A”, então “X”), de outro, a premissa menor é o enunciado fático que se pretende provar, de modo a satisfazer o antecedente da norma e permitir sua aplicação ao caso individual²⁹.

Da própria norma substantiva se extrai o ônus da prova, muito embora haja regras específicas distribuindo-o (2.1). Ao lado da fixação desse ônus, há fatos que exigem forma especial para serem comprovados (2.2).

2.1. Do ônus da prova

É preciso saber a quem se atribui a carga probatória, *i.e.*, o ônus de provar que o suporte fático foi ou não preenchido. Afinal, enquanto uma parte almejará atestar a ocorrência do fato correspondente ao antecedente da norma, a outra tentará afastar sua ocorrência. Daí a necessidade de atribuição da carga probatória, sob pena de ser impossível solucionar um caso na hipótese de ausência de provas suficientes³⁰.

Conquanto possa haver normas distributivas do ônus da prova, pode-se derivar a sua atribuição das próprias normas substantivas. Em linha com Michele Taruffo, é impossível aplicar a consequência jurídica de uma norma substantiva na ausência de verificação do seu antecedente, o que leva, por consequência, ao

²⁸ Cf. DIMOULIS, Dimitri. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 226.

²⁹ Apesar de denominar esse raciocínio de simplista, cf. MOREIRA, José Carlos Barbosa. Julgamento e ônus da prova. In: *Temas de direito processual*. Segunda Série. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 73-82 (73).

³⁰ Cf. TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 146.

afastamento da pretensão correspondente³¹. Nesse sentido, Pontes de Miranda explica que a expressão “prove o seu direito”, na verdade, quer dizer “prove o fato jurídico de que se irradia o direito, a pretensão, a ação, ou a exceção de que se trata”³². A partir disso, é visível que cada parte deve demonstrar o preenchimento do suporte fático da norma cuja consequência jurídica ela pretende assegurar³³. Por conta disso, há um incentivo para a produção de provas para a parte cujas pretensões serão repelidas na ausência de provas suficientes³⁴.

Desse modo, se um fato não é provado, então competirá ao juiz averiguar a quem a prova desse fato favorecerá. Só assim será possível decidir qual parte terá sua pretensão afastada³⁵. Daí a importância da norma substantiva que rege o caso³⁶.

Por conta disso, diz-se que o ônus da prova “recai sobre quem afirma o fato”³⁷. A regra geral brasileira prevê que quaisquer fatos ou alegações devem ser comprovados por quem os invocou em seu proveito³⁸. Ao estabelecer essa regra, o art. 373 do Código de Processo Civil dispõe que o ônus da prova cabe: ao autor, quanto ao fato constitutivo de seu direito (inciso I); e ao réu, no que diz respeito à existência de fato impeditivo, modificativo ou extintivo do direito do autor (inciso II). Ora, ao autor da demanda, incumbe comprovar o fato que satisfaz o antecedente da norma cuja consequência ele visa a assegurar; já ao réu recairá o ônus de atestar qualquer fato que impeça a aplicação de tal consequência. É nesses termos que se aloca o ônus da prova consoante o interesse de cada parte: uma quer aplicar uma dada norma; a outra quer afastá-la³⁹.

³¹ Cf. TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 146.

³² MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado*: parte geral – negócios jurídicos, representação, conteúdo, forma, prova. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, t. III, p. 405.

³³ Cf. TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 147.

³⁴ Cf. CARNELUTTI, Francesco. *Teoria geral do direito*. Trad. A. Rodrigues Queiró e A. Anselmo de Castro. São Paulo: Livraria Acadêmica Saraiva & C., 1942, p. 510; BELTRÁN, Jordi Ferrer. La decisión probatoria. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer (coord.). *Manual de razonamiento probatorio*. Ciudad de Mexico: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2022, p. 399-458 (406); FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*: técnica, decisão, dominação. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, item 6.2.2.

³⁵ Cf. TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 149.

³⁶ Cf. TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 149. Para a posição de que prova seria prova seria “matéria de Direito Substantivo”, cf. MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003, p. 211.

³⁷ FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito*: técnica, decisão, dominação. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018, item 6.2.2.

³⁸ Cf. DIMOULIS, Dimitri. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011, p. 129.

³⁹ Cf. DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo processo civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2018, p. 184-185.

No Direito Tributário, aplicam-se, em essência, as mesmas regras⁴⁰. Se, por exemplo, diante da atividade exercida pelo sujeito passivo no lançamento por homologação, o Fisco constatar qualquer irregularidade, caberá a ele demonstrá-la, a fim de imputar a consequência almejada⁴¹. Essa exigência deriva do teor do art. 142 do CTN, segundo o qual cabe à autoridade administrativa, mediante o lançamento, “verificar a ocorrência do fato gerador”⁴². Justamente porque tal autoridade possui o dever de motivar seu ato administrativo⁴³, sob pena de ofender o art. 93, IX, da Constituição Federal⁴⁴, considera-se insuficiente a mera alegação, devendo o Fisco instruir o “procedimento com provas hábeis a comprovar a ocorrência”⁴⁵. Em razão disso, qualifica-se de expletivo⁴⁶ ou didático⁴⁷ o art. 9º do Decreto n. 70.235/1972, segundo o qual a cobrança do crédito tributário deve ser lastrada em “elementos de prova indispensáveis à comprovação do ilícito”.

Em obediência à regra geral, caberá ao sujeito passivo se defender da autuação, de sorte a demonstrar a deficiência da motivação do ato, ou, melhor, do

⁴⁰ Cf., e.g., CARF, Ac. n. 3402-004.262, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, rel. Cons. Jorge Olmíro Lock Freire, sessão de 27 de junho de 2017; HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998, p. 132. Para pequenas particularidades do Direito Tributário, cf. MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *A prova em questões tributárias*. São Paulo: Malheiros/Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2014, p. 121-151 (149).

⁴¹ Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Prova e verdade em questões tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *A prova em questões tributárias*. São Paulo: Malheiros/Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2014, p. 151-183 (176-177).

⁴² Cf. QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. *Standards de prova no direito tributário*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, v. XLIX, p. 191.

⁴³ Por conta disso, há quem diga haver verdadeiro “dever” e não “ônus” de prova, cf., e.g., XAVIER, Alberto. *Do Lançamento tributário: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997, p. 144-145; TOMÉ, Fabiana del Padre. A prova no processo administrativo fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 555-577 (563); GODOI, Marciano Seabra de; MAIA Jr., Helvécio Franco. A prova em questões tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *A prova em questões tributárias*. São Paulo: Malheiros/Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2014, p. 450-481 (464-465).

⁴⁴ Cf. MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *A prova em questões tributárias*. São Paulo: Malheiros/Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2014, p. 121-151 (143); TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o Código de Processo Civil de 2015*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016, p. 296.

⁴⁵ OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A prova em questões tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *A prova em questões tributárias*. São Paulo: Malheiros/Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2014, p. 561-582 (571).

⁴⁶ Cf. MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *A prova em questões tributárias*. São Paulo: Malheiros/Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2014, p. 121-151 (140).

⁴⁷ Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Prova e verdade em questões tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *A prova em questões tributárias*. São Paulo: Malheiros/Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2014, p. 151-183 (172).

conjunto probatório trazido⁴⁸. Não se exige do sujeito passivo, sob pena de prova impossível, evidenciar que o fato alegado no lançamento não ocorreu⁴⁹. Para afastar a exigência do crédito tributário, basta que o sujeito passivo conteste as provas acostadas pela autoridade administrativa, com o objetivo de revelar o não atingimento do *standard* probatório pertinente⁵⁰.

Embora seja essa a regra geral, tal como noutros campos, existem também regras de distribuição do ônus da prova em matéria tributária. Por meio de previsões específicas – tais como as presunções jurídicas –, tais regras alteram o regime que originalmente se verificaria a partir das regras substantivas⁵¹⁻⁵². No âmbito do Direito Tributário, são comuns, por exemplo, regras de distribuição do ônus da prova em operações transnacionais⁵³ ou, mais especificamente, em casos envolvendo “paraísos fiscais”⁵⁴⁻⁵⁵.

A título ilustrativo, cite-se o art. 27 da Lei n. 12.249/2010, que inverte o ônus da prova em caso de mudança de residência fiscal de pessoas físicas para um país com tributação favorecida ou regime fiscal privilegiado⁵⁶. Com o objetivo de entender a sujeição tributária em bases universais no Brasil – impedindo-se uma

⁴⁸ MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Prova e verdade em questões tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *A prova em questões tributárias*. São Paulo: Malheiros/Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2014, p. 151-183 (173). Na mesma linha, cf. QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. *Standards de prova no direito tributário*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, v. XLIX, p. 192.

⁴⁹ Cf. MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Prova e verdade em questões tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *A prova em questões tributárias*. São Paulo: Malheiros/Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2014, p. 151-183 (173).

⁵⁰ Sobre *standard* probatório, cf. ÁVILA, Humberto. Teoria da Prova: *standards* de prova e os critérios de solidez de inferência probatória. *Revista de Processo*, v. 282, ano 43, p. 113-139, 2018,.

⁵¹ Cf. TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008, p. 151.

⁵² Sobre presunções jurídicas em matéria tributária, cf., e.g., SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996, p. 121 e s.; DENGÓ, Atílio. Presunções no direito tributário brasileiro: espécies, características e limites ao seu uso. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 173-192.

⁵³ Cf. MARINO, Giuseppe. The Burden of Proof in Cross-Border Situations (International Tax Law). In: MEUSSEN, Gerard (ed.). *The burden of proof in tax law*. EATLP International Tax Series. Amsterdam: IBFD, 2013, p. 39-46 (39).

⁵⁴ Sobre a concretização do jargão “paraíso fiscal”, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; BALEEIRO, Renan. Da concretização da noção de paraíso fiscal no direito brasileiro: a distinção entre os conceitos de jurisdição de tributação favorecida e regime fiscal privilegiado para fins de aplicação do art. 8 da Lei 9.779/1999. In: OLIVEIRA, José André W. Dantas de; SANT’ANNA, Carlos; ROSENBLATT, Paulo (orgs.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. Recife: Ordem dos Advogados do Brasil, 2023, p. 419-437.

⁵⁵ Cf. LEIDHAMMAR, Börje. General report. In: MEUSSEN, Gerard (ed.). *The burden of proof in tax law*. EATLP International Tax Series. Amsterdam: IBFD, 2013, p. 19-26 (19 e 21).

⁵⁶ Sobre esse assunto, cf., e.g., SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência fiscal da pessoa física. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 28, p. 149-172, 2012, p. 170-171; e GALDINO, Guilherme. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, v. XLVIII, p. 402 e s.

saída fiscal com motivação exclusivamente tributária –, tal dispositivo prevê que a transferência de residência só produzirá efeitos caso o contribuinte: demonstre que se sujeita efetivamente à tributação no novo país; *ou* comprove ser, de fato, lá residente, seja em virtude da permanência por 183 dias num período de 12 meses, seja porque lá se situam a residência habitual de sua família e a maior parte de seu patrimônio. Na hipótese de não comprovar alguma de tais situações, a residência do contribuinte no Brasil se estenderá por mais tempo.

Independentemente da distribuição do ônus probatório, a regra é se admitirem todos os meios de prova legais para a comprovação de um determinado fato. No entanto, há fatos para cuja comprovação a legislação exige forma especial.

2.2. *Da livre admissibilidade da prova à forma especial*

Nos termos do art. 369 do Código de Processo Civil, as partes podem empregar todos os meios legais e moralmente legítimos para provar um fato. Nessa mesma linha, o art. 212 do Código Civil prevê que, salvo negócio a que se imponha forma especial, o fato jurídico pode ser provado de inúmeras maneiras⁵⁷, por exemplo, mediante confissão, documento, depoimento de testemunha, presunção ou perícia. Desse modo, embora a admissibilidade da prova seja abrangente em regra, existem casos em que se exige forma especial para a prova⁵⁸.

Por exemplo, um caso de forma especial é a previsão de instrumento público como da substância do fato jurídico. Nos termos do art. 406 do Código de Processo Civil, se a lei contiver tal previsão, então nenhuma outra prova é capaz de suprir a falta do instrumento. Cite-se como exemplo desse tipo de exigência a necessidade de escritura pública para os negócios jurídicos que visem à constituição, transferência, modificação ou renúncia de direitos reais sobre imóveis de valor superior a trinta vezes o maior salário-mínimo vigente no País, consoante o art. 108 do Código Civil. Há, em casos assim, um “valor probatório exclusivo” conferido a determinada forma especial de prova. Apesar disso, a depender da situação, admite-se a possibilidade de, excepcionalmente, o juiz se convencer da prova do fato, mesmo se ausente, por exemplo, o instrumento público⁵⁹.

⁵⁷ Para a defesa do caráter exemplificativo do art. 212 do Código Civil, cf. MOREIRA, José Carlos Barbosa. Anotações sobre o título “da prova” do novo Código Civil. *Repertório de Jurisprudência IOB: civil, processual, penal e comercial*, 2005, v. 3, p. 560-553 (559-558).

⁵⁸ Cf. PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 30. ed. atual. por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2017, v. I, p. 477; LOTUFO, Renan. *Código Civil comentado: Parte Geral* (arts. 1º a 232). Saraiva: São Paulo, 2003, v. I, p. 564. Sobre regras que definem os meios de prova admissíveis, excluindo outros, cf. BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid/Barcelona/Buenos Aires: Marcial Pons, 2007, p. 35.

⁵⁹ DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão, precedente, coisa julgada e tutela provisória*. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2015, v. 2, p. 198-199.

No Direito Tributário, um exemplo de forma especial consiste justamente na figura dos laudos. A previsão de apresentação de laudo encontra-se para: a concessão de isenções de IRPF para portadores de certas moléstias⁶⁰; a dedutibilidade de pagamentos relativos à instrução de pessoa com deficiência física ou mental⁶¹; o cálculo do custo por conta de quebras/perdas de estoque⁶²; a depreciação de edificações⁶³; o desdobramento do custo de aquisição (valor de patrimônio líquido, mais valia, menos-valia e ágio)⁶⁴; o cômputo de realização de receitas e despesas na construção por empreitada ou no fornecimento a preço determinado⁶⁵; a exclusão da área de reserva legal para fins de ITR⁶⁶; entre outros. Em tais casos, o laudo tem o condão de provar certo fato jurídico, o que é exigido, pela legislação, para fins de atribuição de certo regime jurídico.

Essa forma especial de prova mediante a elaboração de laudos é delimitada, pela legislação, de diversas maneiras. Subjetivamente, encontram-se limitações relativas à qualidade do emissor do laudo: “laudo médico”⁶⁷ (e não por enfermeiro); “laudo elaborado por perito independente”⁶⁸ (e não por empregado do sujeito passivo); entre outras. Temporalmente, encontra-se eventual validade desse laudo (*e.g.*, prazo de validade do laudo pericial na hipótese de moléstias passíveis de controle⁶⁹). Há ainda delimitações temporais quanto ao período para se protocolar o laudo, como no caso do laudo relativo ao desdobramento do custo de aquisição da participação societária, o qual deverá ser apresentado até o décimo terceiro mês subsequente ao da aquisição da participação⁷⁰. Ademais, admite-se a possibilidade de o Fisco desconsiderar o próprio teor do laudo, em caso de, por exemplo, haver “comprovadamente vícios ou incorreções de caráter relevante”⁷¹.

Exigir o Atestado de Residência Fiscal não passa de uma forma especial de comprovar o fato jurídico (ser residente em certo país). No entanto, tal exigência pode estar em desacordo com o ADT em questão. É disso que se passa a tratar.

⁶⁰ Cf. art. 30 da Lei n. 9.250/1995.

⁶¹ Cf. art. 73, § 3º, do RIR/2018.

⁶² Cf. art. 46, VI, da Lei n. 4.506/1964.

⁶³ Cf. art. 318, I, *b*, do RIR/2018.

⁶⁴ Cf. art. 20, § 3º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977. Sobre esse laudo, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. A figura do “laudo” nas operações societárias com ágio: do retrato da expectativa de rentabilidade futura para o retrato do valor justo. *In*: MANEIRA, Eduardo; SANTIAGO, Igor Mauler. *O ágio no direito tributário e societário: questões atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 171-194.

⁶⁵ Cf. art. 10, § 1º, *b*, do Decreto-Lei n. 1.598/1977.

⁶⁶ Cf. Terceiro Conselho de Contribuintes, Ac. n. 301-34.747, Primeira Câmara, rel. Cons. João Luiz Fregonazi, sessão de 11 de setembro de 2008.

⁶⁷ Cf. art. 73, § 3º, do RIR/2018.

⁶⁸ Cf. art. 20, § 3º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977.

⁶⁹ Cf. art. 30, § 1º, da Lei n. 9.250/1995 e art. 35, § 4º, do RIR/2018.

⁷⁰ Cf. art. 20, § 3º, do Decreto-Lei n. 1.598/1977.

⁷¹ Cf. art. 20, § 4º, da Lei n. 12.973/2014.

3. Da exigência do “Atestado de Residência Fiscal”

Até 2011, relatava-se que as autoridades brasileiras não exigiam atestado (ou certificado) de residência, tampouco prova de tributação no exterior⁷². Ou seja, todos os meios legais eram admitidos para que se concedesse o acesso aos benefícios dos ADTs.

Entretanto, o art. 4º da IN RFB n. 1.226/2011 passou a exigir a comprovação mediante a apresentação de, ao menos, um dos seguintes documentos: “Atestado de Residência Fiscal no Exterior”; ou “documento oficial que comprove a sua residência fiscal, emitido pela administração tributária do país estrangeiro”.

No entanto, é problemático condicionar a aplicação do ADT por um Estado contratante à emissão de documentos por parte do outro Estado contratante. Afinal, em regra, o atestado de residência não é forma especial de prova da condição de residente (3.1), tampouco constitui prova definitiva (3.2). Daí a conclusão no sentido de que esse atestado constitui evidência relevante, de elevada função prática, mas sem configurar forma especial ou prova definitiva (3.3).

3.1. Em regra, o Atestado de Residência Fiscal não é forma especial de prova da condição de residente

As Convenções Modelo e os seus respectivos Comentários não dispõem sobre a prova da residência de que trata o teste de sujeição tributária⁷³. Os ADTs que seguem tais Convenções simplesmente não estabelecem qualquer forma especial do fato jurídico (*ser residente*) para que seus benefícios sejam concedidos. Em outras palavras, os ADTs não costumam condicionar a aplicação dos seus benefícios à apresentação de certificados de residência ou documentos semelhantes.

É precisamente esse o caso da política brasileira. De todos os ADTs assinados pelo Brasil, apenas três fazem menção a certificados.

A primeira exceção encontra-se no ADT entre Brasil e Peru (2006)⁷⁴, cujo art. 27(3) prevê que as autoridades competentes das partes podem impor “formalidades” a serem “seguidas pelos residentes de um Estado Contratante para obter no outro Estado Contratante os benefícios fiscais previstos pela Convenção”, tais

⁷² Cf. XAVIER, Alberto. Brazil. In: *Cahiers de droit fiscal international*, v. 89a. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 2004, p. 228; CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; SILVEIRA, Rodrigo Maito da; GRISI FILHO, Celso Cláudio de Hildebrand. Caso Volvo 1: possibilidade de aplicação do art. 10 (juros) do Tratado Brasil-Japão. Filial de banco japonês sediada no Panamá. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (org.). *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Editora, 2010, v. I, p. 357-358.

⁷³ BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* (loose leaf format). London: Thomson Sweet & Maxwell, [s.d.], item 4B.09.

⁷⁴ Cf. Decreto n. 7.020, de 27 de novembro de 2009. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo da República do Peru para Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal com Relação ao Imposto sobre a Renda, firmada em Lima, em 17 de fevereiro de 2006.

como “a apresentação de um formulário de certificação de residência”, inclusive “com atestação das autoridades fiscais do primeiro Estado”.

Em sentido similar, a segunda exceção está contida no item 1 do Protocolo do ADT entre Brasil e os Emirados Árabes Unidos (2018)⁷⁵, o qual exige, para sociedades que querem ser consideradas residentes dos Emirados Árabes Unidos no bojo do ADT, que haja confirmação por autoridade competente desse país mediante a emissão de certificado de residência, e o aceite pela autoridade competente do Brasil⁷⁶.

Cite-se ainda como terceira exceção o item 10 do Protocolo do ADT entre Brasil e Itália (1978), o qual estabelece que os pedidos de restituição decorrentes da aplicação do tratado deverão ser acompanhados de certidão de residência, de forma a atestar “a existência das condições exigidas para que tenha direito à restituição decorrente da aplicação da presente Convenção”.

Ao cotejar essas três exceções, constata-se que o ADT com o Peru concede às respectivas autoridades o poder de exigir formalidades a serem observadas pelos interessados, como é o caso do certificado de residência. Portanto, não é uma exigência prevista no ADT, mas sim decorrente do exercício do poder conferido a tais autoridades. Se, por acaso, elas nada dispuserem a respeito, o atestado de residência é só mais um dos meios de prova possíveis. Já no ADT com os Emirados Árabes Unidos, a exigência do certificado de residência é limitada apenas às sociedades residentes naquele país; não abrange, por exemplo, pessoas físicas lá residentes ou qualquer pessoa domiciliada no Brasil. Por fim, no ADT entre Brasil e Itália, remete-se tão somente à fase de restituição dos tributos, não abrangendo, ao menos em linha com a Portaria MF n. 203, de 20 de agosto de 1981 – que cuida dos métodos de aplicação desse ADT – a concessão direta do benefício (*e.g.*, redução da alíquota), cuja fruição pode ser assegurada mediante o exame de todos os meios legais, inclusive o certificado de residência italiano.

Diante dessas considerações, verifica-se que, embora os atestados de residência possam ser o meio de prova mais usual para a comprovação da condição de residente para fins de acesso ao ADT, reconhece-se a possibilidade de tal comprovação mediante outros meios de prova, por exemplo, por meio da apresentação de outros documentos como documentos de identidade⁷⁷, passaportes, docu-

⁷⁵ Cf. Decreto n. 10.705, de 26 de maio de 2021. Promulga a Convenção entre o Governo da República Federativa do Brasil e o Governo dos Emirados Árabes Unidos para Eliminar a Dupla Tributação em Relação aos Tributos sobre a Renda e Prevenir a Evasão e a Elisão Fiscais e o seu Protocolo, firmados em Brasília, em 12 de novembro de 2018.

⁷⁶ Cf. RFB, Solução de Consulta Cosit n. 110, de 2 de maio de 2024, itens 11.1 e 11.2.; e HULL, Howard R.; SCALIA, Roberto. *UAE International Tax*. Amsterdam: IBFD, 2021, item 5.5.2.2.

⁷⁷ Cf. LANG, Michael. The procedural conditions for the implementation of Tax Treaty Obligations Under Domestic Law. *Intertax*, v. 35, n. 3, 2007, p. 146-151 (150). Na mesma linha em trabalho do mesmo autor, cf. LANG, Michael. Procedural conditions for the implementation of tax treaty

mentos de constituição da pessoa jurídica, declarações de tributos (*e.g.*, DIRPFs)⁷⁸. O certificado de residência não possui, em regra, valor probatório exclusivo da condição de residente para fins de aplicação de um ADT.

Assim, conquanto sirva de evidência, o certificado de residência pode não ser apresentado e, ainda assim, ser demonstrada a residência do contribuinte para fins de acesso ao ADT. Afinal, quando o ADT não exige o certificado de residência, devem ser admitidos outros meios de prova.

Ora, não existe um modelo único e uma padronização na formatação e preenchimento de um certificado de residência⁷⁹. Pode haver variação quanto ao período a que se refere (se ainda vigente ou se já encerrado)⁸⁰. Ou ainda, o certificado pode não mencionar qualquer lapso, hipótese em que permanecerá válido enquanto não houver mudança do suporte fático em função do qual foi gerado⁸¹. Há ainda o problema temporal relacionado com a emissão dos certificados, pois é possível que haja divergência entre o momento de sua emissão (*e.g.*, final do período base) e o momento em que o Estado da fonte exige sua apresentação (*e.g.*, antes do pagamento do rendimento) para fins de concessão do benefício do ADT⁸².

Ademais, caso se entendesse, ao arrepio dos ADTs, que o certificado de residência possuiria valor probatório exclusivo da condição de residente, então uma aplicação restritiva do ADT – ou melhor, contrária ao ADT – por parte de um dos Estados impediria a concessão de seus benefícios⁸³. Se as autoridades tributárias, por exemplo, só concedem o certificado de residência se houver pagamento de

obligations under domestic law in Courts and Tax Treaty Law. G. Maisto ed., IBFD 2007), Books IBFD (accessed 10 July 2024); RUSSO, Raffaele. Administrative Aspects of the Application of Tax Treaties. *Bulletin for International Taxation*, v. 63, n. 10, IBFD Journals, 2009, p. 482-488 (482).

⁷⁸ Cf. JAYA, Yohanes Janitra. Administrative requirements for claiming treaty entitlement: problems and solutions. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, n. 5, IBFD Journals, 2016, item 3.1.4.

⁷⁹ Cf. JAYA, Yohanes Janitra. Administrative requirements for claiming treaty entitlement: problems and solutions. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, n. 5, IBFD Journals, 2016, item 3.1.2.; KANCZEW, Marek. Certificates of tax residence: practical aspects relating to payments made by polish entities to foreign contractors. *European Taxation*, v. 52, n. 5, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, 2012, p. 237-241 (238).

⁸⁰ Cf. RUSSO, Raffaele. Administrative aspects of the application of Tax Treaties. *Bulletin for International Taxation*, v. 63, n. 10, IBFD Journals, 2009, p. 482-488 (483).

⁸¹ Cf. TETŁAK, Karolina. Chapter 5: Poland: Residence of Individuals. In: KEMEEREN, E.C.C.M. *et al.* (eds.). IBFD 2017. *Tax Treaty Case Law around the Globe 2016*. Amsterdam: IBFD, 2024, item 5.4.4.

⁸² Cf. LANG, Michael. General report. *Cahiers de droit fiscal international*, v. 89a, 2004, p. 73-119 (93); KANCZEW, Marek. Certificates of tax residence: practical aspects relating to payments made by polish entities to foreign contractors. *European Taxation*, v. 52, n. 5, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, 2012, p. 237-241 (240).

⁸³ Cf. LANG, Michael. The procedural conditions for the implementation of tax treaty obligations under domestic law. *Intertax*, v. 35, n. 3, 2007, p. 146-151 (150).

tributo no Estado de residência (*subject to tax*), vários contribuintes poderão não ser contemplados pelos benefícios dos ADTs, muito embora atendam ao requisito do teste de sujeição tributária (*liable to tax*)⁸⁴. Ou ainda, se um Estado só emite o certificado ao contribuinte que estiver sujeito a todos os tributos sobre a renda existentes naquele país, poderá estar sendo restritivo demais, já que há entendimento no sentido de permitir o acesso a um ADT ao contribuinte que estiver sujeito a, pelo menos, um dos tributos listados pelo ADT em questão⁸⁵, fora a possibilidade de nem todos os tributos terem sido compreendidos no ADT⁸⁶.

A necessidade de admissão de outros meios de prova para demonstrar o preenchimento do escopo pessoal está atrelada à própria aplicação harmoniosa dos ADTs. Afinal, os benefícios não podem variar de acordo com entendimentos unilaterais e tortuosos das partes.

Aliás, o contrário também pode ocorrer: pode-se impedir o acesso ao ADT mesmo quando o contribuinte tenha apresentado o certificado de residência. É esse o objeto do próximo tópico.

3.2. O Atestado de Residência Fiscal não é prova definitiva

Exigir, para a concessão dos benefícios de um ADT, o atestado de residência fiscal estrangeiro ou qualquer documento oficial do outro Estado nesse sentido, implica condicionar a aplicação do ADT à declaração da autoridade estrangeira no sentido de se tratar de pessoa residente no seu país. É dizer, o Estado brasileiro só concederia os benefícios ao não residente caso o outro Estado consentisse em que ele é residente seu. Isso, porém, é criticável ao se considerar que eventuais leituras equivocadas do outro Estado podem acabar afastando indevidamente a aplicação do respectivo ADT pelo Brasil⁸⁷.

Se, no tópico 3.1, *supra*, mencionou-se a hipótese de as autoridades tributárias serem muito “restritivas” – e com isso se afastar indevidamente a aplicação do ADT –, é possível ocorrer a situação inversa, *i.e.*, que elas adotem interpretações demasiadamente “ampliativas”; sejam, portanto, muito “benevolentes” na emissão dos certificados de residência. Esse seria o caso, por exemplo, da concessão

⁸⁴ Cf. LANG, Michael. General report. *Cahiers de droit fiscal international*, v. 89a, 2004, p. 73-119 (92-94); e JAYA, Yohanes Janitra. Administrative requirements for claiming treaty entitlement: problems and solutions. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, n. 5, IBFD Journals, 2016, item 3.3.

⁸⁵ Cf. INDIA. Income Tax Appellate Tribunal, Chiron Behring GMBH & Co KG v. ADIT, 4 July 2008, Tax Treaty Case Law IBFD; INDIA, Income Tax Appellate Tribunal, Chiron Behring GMBH & Co KG v. ADIT, 30 September 2010, Tax Treaty Case Law IBFD.

⁸⁶ Sobre a relação entre o escopo material e o pessoal, cf. GALDINO, Guilherme. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, v. XLVIII, p. 89-92.

⁸⁷ Nesse sentido, cf. GALDINO, Guilherme. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, .p. 393-394.

dos certificados de residência em favor de estabelecimentos permanentes de sociedades não residentes, ou ainda em favor de entidades transparentes⁸⁸.

Por exemplo, na Solução de Consulta n. 17, de 24 de fevereiro de 2015 (SC n. 17/2015), a RFB entendeu que caberia a concessão do “Atestado de Residência Fiscal no Brasil” para filial de pessoa jurídica com sede no exterior, admitindo a tributação da renda em bases universais, conforme prevê o art. 2º, § 2º, da IN RFB n. 1.226/2011⁸⁹.

Na SC n. 17/2015, a RFB disse que, para efeitos tributários, houve atribuição de personalidade jurídica à filial no Brasil, que se submeteria à tributação da renda da mesma forma que as pessoas jurídicas domiciliadas aqui⁹⁰. A partir disso, a RFB afirma que a consulente (filial de sociedade com sede no exterior) “trata-se de pessoa jurídica residente no Brasil”⁹¹. Por conta disso, estaria sujeita à tributação em bases universais⁹². Ao mesmo tempo, porém, a RFB disse que a renda universal atingida seria só “aquela auferida pela filial aqui estabelecida”, sem alcançar a da matriz ou de filiais noutros países⁹³. Portanto, a filial de sociedade estrangeira faria jus ao “Atestado de Residência Fiscal no Brasil”⁹⁴.

No entanto, a legislação brasileira submete as filiais de pessoa jurídica com sede no exterior à tributação *como se fosse* pessoa jurídica domiciliada no Brasil⁹⁵. Trata-se de uma ficção, pois, mediante uma equiparação, estende-se o regime jurídico aplicável à pessoa jurídica domiciliada no Brasil à filial de sociedade com sede no exterior⁹⁶. Essa equiparação não tem por objetivo tornar a filial de pessoa jurídica com sede no exterior uma pessoa jurídica domiciliada no País. Ela apenas pretende estender, com algumas ressalvas, o mesmo tratamento tributário. Só se equipara o que é distinto: fosse realmente domiciliada no Brasil, então não haveria necessidade de equiparação; mas, como não o é, a ordem jurídica trata como se o fosse.

Essa equiparação, porém, está atrelada a determinado fim, qual seja: apurar o lucro obtido por fontes no Brasil para que seja confrontado com despesas aqui incorridas (ou atribuíveis à filial). Não se poderia ter por objetivo transformar um residente no exterior em efetivamente domiciliado no Brasil, sem qualquer ele-

⁸⁸ Cf. LANG, Michael. General report. *Cahiers de droit fiscal international*, v. 89a, 2004, p. 73-119 (93).

⁸⁹ Cf. RFB, Solução de Consulta Cosit n. 17, de 24 de fevereiro de 2015, item 17.

⁹⁰ Cf. RFB, Solução de Consulta Cosit n. 17, de 24 de fevereiro de 2015, item 7.

⁹¹ Cf. RFB, Solução de Consulta Cosit n. 17, de 24 de fevereiro de 2015, item 9.

⁹² Cf. RFB, Solução de Consulta Cosit n. 17, de 24 de fevereiro de 2015, item 10.

⁹³ Cf. RFB, Solução de Consulta Cosit n. 17, de 24 de fevereiro de 2015, item 14.

⁹⁴ Cf. RFB, Solução de Consulta Cosit n. 17, de 24 de fevereiro de 2015, item 16.

⁹⁵ Cf. art. 159, II, do RIR/2018.

⁹⁶ Cf. XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015, p. 590 e 594.

mento de conexão pessoal, de sorte a sujeitá-lo à tributação em bases universais ou a torná-lo apto a acessar os ADTs assinados pelo Brasil⁹⁷. Seguir esse caminho significaria admitir a tributação de não residentes em bases universais, o que é inconcebível por se tratar de tributação sem elemento de conexão⁹⁸.

Tratar as filiais de sociedades com sede no exterior *como se fossem* pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil *não* significa atribuir-lhes residência, muito menos impor sobre os lucros atribuídos a elas uma tributação em bases universais. Estão as filiais de sociedades com sede no exterior sujeitas à tributação em bases territoriais, regime esse não aplicável hoje às pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil.

Por outro lado, não se nega a possibilidade de que haja uma cumulação fonte-fonte, no sentido de que sejam atribuíveis à filial de pessoa jurídica com sede no exterior os lucros derivados também de outra fonte. Por exemplo, dada a atuação de uma pessoa jurídica, por meio dessa filial, em países vizinhos, os lucros auferidos poderiam ser atribuídos a tal filial e assim tributados⁹⁹. Nesse caso, porém, não se trata de tributação em bases universais. Trata-se de uma tributação em bases territoriais da filial (em virtude da condução de atividade no País), a qual também possui fonte noutro país.

Esse exemplo é importante, na medida em que demonstra a “benevolência” da RFB ao conceder o “Atestado de Residência Fiscal no Brasil” para filial de sociedade com sede no exterior. No entanto, a apresentação de certificado, embora sirva de evidência, não é definitiva, pois se admite a não concessão dos benefícios do ADT, na hipótese de se verificar o não enquadramento em seu escopo pessoal¹⁰⁰. Esse é precisamente o caso de filial de sociedade com sede no exterior.

Ademais, independentemente da benevolência ou rigor das autoridades, é preciso compreender que cada ADT é um instrumento único, ao passo que o “Atestado de Residência Fiscal” poderá ser concedido em caráter genérico. Desse modo, um mesmo contribuinte poderá ter acesso a certos ADTs e não a outros, apesar de ter recebido certificado de residência sem restrições. Basta pensar no

⁹⁷ Cf. GALDINO, Guilherme. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, v. XLVIII, p. 167-168.

⁹⁸ Sobre a impossibilidade de tributação dos não residentes em bases universais, cf. SCHOUERI, Luís Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1, p. 321-374 (338).

⁹⁹ Para a posição de que a legislação tributária brasileira alcançaria “lucros no exterior” das filiais de pessoa jurídica com sede no exterior, cf. POLIZELLI, Victor Borges; NETO, Luís Flávio. Filiais e estabelecimentos no Brasil: métodos de contabilização, questões tributárias em operações societárias e possíveis vantagens de filiais estrangeiras. In: VETTORI, Gustavo Gonçalves; PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri (orgs.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. Barueri: Atlas, 2023, v. 4, p. 517-536, item 31.4.3.

¹⁰⁰ Cf. LANG, Michael. General report. *Cahiers de droit fiscal international*, v. 89a, 2004, p. 73-119 (91).

caso em que determinadas sociedades sejam abrangidas por um ADT, mas não o sejam por outro. A título ilustrativo, cite-se o art. 1(2) do ADT entre Brasil e Luxemburgo (1978) que afasta do escopo pessoal as *holdings* luxemburguesas¹⁰¹, bem como o item 9 do Protocolo do ADT entre Brasil e Portugal (2000) que exclui do ADT as pessoas com direito a benefícios de certas zonas francas (em ambos os países)¹⁰². Em tais casos, provavelmente, o respectivo Estado de Residência emitiria o certificado; no entanto, ele seria irrelevante para fins de concessão do acesso aos benefícios do ADT, na medida em que, em virtude de usufruir de certo regime especial, tal contribuinte não tem direito aos benefícios do ADT.

Em suma: a concessão do certificado de residência poderá ser mais abrangente do que o teor do respectivo ADT, não constituindo, portanto, prova definitiva da residência ou do direito de acesso ao ADT.

3.3. Da síntese acerca da exigência do atestado de residência

O certificado de residência não constitui forma especial de prova, tampouco configura prova definitiva.

Os atestados de residência são uma das formas possíveis de provar a condição de residente (leia-se: o preenchimento do teste de sujeição tributária). Em regra, eles não são condição indispensável para a aplicação dos benefícios dos ADTs; não são requisitos *ad substantiam*¹⁰³. O certificado de residência ou documento equivalente *não* constitui, em regra, a residência do contribuinte, mas meramente pode atestá-la, *i.e.*, declarar que se atendeu ao dispositivo específico da residência constante nos respectivos ADTs do Estado emissor. Por isso, é acertada a conclusão de Luis Miguel Muleiro Parada, segundo o qual, na falta ou impossibilidade de obtenção de um certificado de residência, deve-se avaliar todos os meios de prova apresentados, a fim de se decidir sobre a residência do contribuinte num dado Estado¹⁰⁴.

Apesar dessas considerações, é inegável a sua importância prática. Afinal, atestados de residência permitem agilizar a aplicação dos ADTs¹⁰⁵. Embora não

¹⁰¹ Embora com foco na aplicação de alíquota majorada e não no acesso ao ADT, cf. CARF, Ac. n. 2201-00.522, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, rel. Cons. Moisés Giacomelli Nunes da Silva, sessão de 3 de fevereiro de 2010.

¹⁰² Sobre a exclusão do escopo pessoal por usufruir de regimes especiais, cf. GALDINO, Guilherme. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, v. XLVIII, p. 361-364.

¹⁰³ Cf. NOGUEIRA, João Félix Pinto. Chapter 7: Portugal: Tax Residence Certification and Entitlement to Compensatory Interest within a Relief at Source System. In: KEMMEREN, Eric *et al.* *Tax Treaty Case Law around the Globe 2016*. Amsterdam: IBFD, 2017, item 7.4.

¹⁰⁴ Cf. PARADA, Luis Miguel Muleiro. La prueba de la residencia fiscal en el extranjero. In: MARTÍNEZ, Andrés García. *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. Documentos de Trabajo 6/2019. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2019, p. 53.

¹⁰⁵ Cf. XAVIER, Alberto. Brazil. In: *Cahiers de droit fiscal international*, v. 89a. Deventer: Kluwer Law

sejam dotados de definitividade, possuem um grau de convencimento bastante elevado¹⁰⁶. Conquanto não vinculem o outro Estado, configuram uma evidência *prima facie* de que o escopo pessoal foi preenchido¹⁰⁷.

Tendo isso em vista, salvo em casos excepcionais como no ADT entre Brasil e Peru (2006), o art. 4º da IN RFB n. 1.226/2011 viola os ADTs se a exigência do certificado de residência (ou de documentos similares) for entendida como forma especial ou prova definitiva. Não só cabem outros meios de prova, como também inexistente vinculação das outras autoridades tributárias.

Conclusão

O presente artigo teve por objeto examinar, sob a perspectiva jurídico-dogmática, se o atestado de residência constitui requisito indispensável para estender a determinada pessoa os benefícios de um ADT. Mais precisamente, se tal documento constitui uma forma especial de prova ou uma prova definitiva do *status* de residente para fins de aplicação do ADT.

Ao examinar o escopo pessoal dos ADTs, a prova em matéria tributária e a política brasileira dos ADTs, constatou-se que:

1. Em regra, os ADTs brasileiros não condicionam a aplicação de seus benefícios à apresentação de certificados de residência e semelhantes;
2. O certificado de residência é apenas uma das maneiras possíveis de provar a residência no exterior, não constituindo, portanto, forma especial de prova do *status* de residente, *i.e.*, não possui valor probatório exclusivo;
3. Tampouco o certificado de residência constitui prova definitiva, de modo que não vincula as autoridades tributárias do outro Estado contratante (inclusive porque pode ser emitido em desacordo com o teor do ADT em questão);
4. Salvo em casos excepcionais, como no ADT entre Brasil e Peru (2006), o art. 4º da IN RFB n. 1.226/2011 viola os ADTs se a exigência do certificado de residência (ou documento similar) for entendida como forma especial de prova ou prova definitiva.

and Taxation Publishers, 2004, p. 228. Na mesma linha, cf. GALDINO, Guilherme. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, v. XLVIII, p. 393-394.

¹⁰⁶ Cf. ISMER, Roland; BLANK, Katharina. Article 4. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (eds.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 5. ed. Wolters Kluwer, 2022, item 9. Sobre o critério de confiabilidade nas provas, cf. ÁVILA, Humberto. Teoria da Prova: *standards* de prova e os critérios de solidez de inferência probatória. *Revista de Processo*, v. 282, ano 43, 2018, p. 113-139 (123-124).

¹⁰⁷ ISMER, Roland; BLANK, Katharina. Article 4. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (eds.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 5. ed. Wolters Kluwer, 2022, item 9.

Referências

- ÁVILA, Humberto. Teoria da Prova: *standards* de prova e os critérios de solidez de inferência probatória. *Revista de Processo*, v. 282, ano 43, p. 113-139, 2018.
- BAKER, Philip. *Double Taxation Conventions: a Manual on the OECD Model Tax Convention on Income and on Capital* (loose leaf format). London: Thomson Sweet & Maxwell, [s.d.].
- BELTRÁN, Jordi Ferrer. La decisión probatória. In: BELTRÁN, Jordi Ferrer (coord.). *Manual de razonamiento probatorio*. Ciudad de Mexico: Suprema Corte de Justicia de la Nación, 2022, p. 399-458.
- BELTRÁN, Jordi Ferrer. *La valoración racional de la prueba*. Madrid/Barcelona/Buenos Aires: Marcial Pons, 2007.
- BEZ-BATTI, Gabriel. *A regra de não discriminação em função da residência dos titulares do capital nos acordos para evitar a bitributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2024, v. LV.
- BROE, Luc de; LUTS, Joris. BEPS Action 6: Tax Treaty Abuse. *Intertax*, v. 43, n. 2, 2015.
- CARF, Ac. n. 2201-00.522, 2ª Câmara, 1ª Turma Ordinária, rel. Cons. Moisés Giacomelli Nunes da Silva, sessão de 3 de fevereiro de 2010.
- CARF, Ac. n. 3402-004.262, 4ª Câmara, 2ª Turma Ordinária, rel. Cons. Jorge Olmiro Lock Freire, sessão de 27 de junho de 2017.
- CARNELUTTI, Francesco. *Teoria geral do direito*. Trad. A. Rodrigues Queiró e A. Anselmo de Castro. São Paulo: Livraria Acadêmica Saraiva & C., 1942.
- CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e; SILVEIRA, Rodrigo Maito da; GRISI FILHO, Celso Cláudio de Hildebrand. Caso Volvo 1: possibilidade de aplicação do art. 10 (juros) do Tratado Brasil-Japão. Filial de banco japonês sediada no Panamá. In: CASTRO, Leonardo Freitas de Moraes e (org.). *Tributação internacional: análise de casos*. São Paulo: MP Editora, 2010, v. I.
- COMPARATO, Fabio Konder. Nacionalidade de sociedades privadas e aquisição de imóveis rurais no país. In: *Direito empresarial: estudos e pareceres*. São Paulo: Saraiva, 1995, p. 57-60.
- CONVENTION between the United States of America and the United Kingdom of Great Britain and the Northern Ireland for the avoidance of double taxation and the prevention of fiscal evasion with respect to taxes on income (16 April 1945), Treaties IBFD.
- COUZIN, Robert. *Corporate residence and international taxation*. Amsterdam: Online Books IBFD, 2002.
- DENGO, Atílio. Presunções no direito tributário brasileiro: espécies, características e limites ao seu uso. In: ÁVILA, Humberto (org.). *Fundamentos do direito tributário*. São Paulo: Marcial Pons, 2012, p. 173-192.
- DIDIER JR., Fredie; BRAGA, Paula Sarno; OLIVEIRA, Rafael Alexandria de. *Curso de direito processual civil: teoria da prova, direito probatório, decisão,*

- precedente, coisa julgada e tutela provisória. 10. ed. Salvador: JusPodivm, 2015, v. 2.
- DIMOULIS, Dimitri. *Manual de introdução ao estudo do direito*. 4. ed. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2011.
- DINAMARCO, Cândido Rangel; LOPES, Bruno Vasconcelos Carrilho. *Teoria geral do novo processo civil*. 3. ed. São Paulo: Malheiros, 2018.
- DOLINGER, Jacob. A sociedade anonima brasileira: critério determinante de sua nacionalidade. *Revista de Direito Mercantil: industrial, econômico e financeiro: nova série*, v. 23, p. 65-70, 1976, p. 65-66.
- FERRAZ Jr., Tércio Sampaio. *Introdução ao estudo do direito: técnica, decisão, dominação*. 10. ed. São Paulo: Atlas, 2018.
- FRKAL, Tomaš. Personal Scope of a Tax Treaty – the 2nd sentence of Art. 4(1) OECD-MC. In: LOUKOTA, Walter; STEFANER, Markus (org.). *Source versus resident in International Tax Law*. Wien: Linde Verlag, 2005.
- GALDINO, Guilherme. *A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação*. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, GALDINO, Guilherme. Do art. 2(4) das Convenções Modelo: função, aplicação e a política brasileira. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 29, p. 171-207, 2018.
- GODOI, Marciano Seabra de; MAIA Jr., Helvécio Franco. A prova em questões tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *A prova em questões tributárias*. São Paulo: Malheiros/Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2014, p. 450-481.
- HOFFMANN, Susy Gomes. *Teoria da prova no direito tributário*. Tese de Doutorado. Pontifícia Universidade Católica de São Paulo, São Paulo, 1998.
- HULL, Howard R.; SCALIA, Roberto. *UAE International Tax*. Amsterdam: IBFD, 2021.
- INDIA. Income Tax Appellate Tribunal, Chiron Behring GMBH & Co KG v. ADIT, 4 July 2008, Tax Treaty Case Law IBFD; INDIA, Income Tax Appellate Tribunal, Chiron Behring GMBH & Co KG v. ADIT, 30 September 2010, Tax Treaty Case Law IBFD.
- ISMER, Roland; BLANK, Katharina. Article 4. In: REIMER, Ekkehart; RUST, Alexander (eds.). *Klaus Vogel on Double Taxation Conventions*. 5. ed. Wolters Kluwer, 2022.
- JAYA, Yohanes Janitra. Administrative requirements for claiming treaty entitlement: problems and solutions. *Bulletin for International Taxation*, v. 70, n. 5, IBFD Journals, 2016.
- KANCZEW, Marek. Certificates of tax residence: practical aspects relating to payments made by polish entities to foreign contractors. *European Taxation*, v. 52, n. 5, Journal Articles & Opinion Pieces IBFD, p. 237-241, 2012.
- LANG, Michael. Procedural conditions for the implementation of tax treaty obligations under domestic law in Courts and Tax Treaty Law. G. Maisto ed.,

- IBFD 2007, Books IBFD (accessed 10 July 2024); RUSSO, Raffaele. Administrative aspects of the application of Tax Treaties. *Bulletin for International Taxation*, v. 63, n. 10, IBFD Journals, p. 482-488, 2009.
- LANG, Michael. Qualification conflicts. In: PISTONE, Pasquale (org.). *Global Tax Treaty Commentaries*. Amsterdam: IBFD, 2019.
- LANG, Michael. General Report. *Cahiers de droit fiscal international*, v. 89a, p. 73-119, 2004.
- LANG, Michael. The procedural conditions for the implementation of Tax Treaty Obligations Under Domestic Law. *Intertax*, v. 35, n. 3, p. 146-151, 2007.
- LEIDHAMMAR, Börje. General report. In: MEUSSEN, Gerard (ed.). *The burden of proof in tax law*. EATLP International Tax Series. Amsterdam: IBFD, p. 19-26, 2013.
- LEMGRUBER, Rolando C. Brazil. In: *Cahiers de droit fiscal international*. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 1987, v. 72a.
- LOTUFO, Renan. *Código Civil comentado: Parte Geral (arts. 1º a 232)*. Saraiva: São Paulo, 2003, v. I.
- MACHADO SEGUNDO, Hugo de Brito; MACHADO, Raquel Cavalcanti Ramos. Prova e verdade em questões tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *A prova em questões tributárias*. São Paulo: Malheiros/Instituto Cearense de Estudos Tributários, p. 151-183, 2014.
- MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *A prova em questões tributárias*. São Paulo: Malheiros/Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2014, p. 121-151.
- MARINO, Giuseppe. The Burden of Proof in Cross-Border Situations (International Tax Law). In: MEUSSEN, Gerard (ed.). *The burden of proof in tax law*. EATLP International Tax Series. Amsterdam: IBFD, 2013, p. 39-46.
- MAXIMILIANO, Carlos. *Hermenêutica e aplicação do direito*. 19. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2003.
- MIRANDA, Francisco Cavalcanti Pontes de. *Tratado de direito privado: parte geral – negócios jurídicos, representação, conteúdo, forma, prova*. Rio de Janeiro: Borsoi, 1954, t. III.
- MOREIRA, José Carlos Barbosa. Julgamento e ônus da prova. In: *Temas de direito processual*. Segunda Série. 2. ed. São Paulo: Saraiva, 1988, p. 73-82.
- NOGUEIRA, João Félix Pinto. Chapter 7: Portugal: Tax Residence Certification and Entitlement to Compensatory Interest within a Relief at Source System. In: KEMMEREN, Eric et al. *Tax Treaty Case Law around the Globe 2016*. Amsterdam: IBFD, 2017.
- OECD. Draft Double Taxation Convention on Income and Capital 1963. OECD Publishing, 1963.
- OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2014 (Full Version). OECD Publishing, 2015.

- OECD. Model Tax Convention on Income and on Capital 2017 (Full Version). OECD Publishing, 2019.
- OECD. The Application of the OECD Model Tax Convention to Partnerships. Issues in International Taxation n. 6. OECD Publishing, 1999.
- OLIVEIRA, Ricardo Mariz de. A prova em questões tributárias. In: MACHADO, Hugo de Brito (coord.). *A prova em questões tributárias*. São Paulo: Malheiros/ Instituto Cearense de Estudos Tributários, 2014, p. 561-582.
- PARADA, Luis Miguel Muleiro. La prueba de la residencia fiscal en el extranjero. In: MARTÍNEZ, Andrés García. *Residencia fiscal: problemática y cuestiones actuales*. Documentos de Trabajo 6/2019. Madrid: Instituto de Estudios Fiscales, 2019.
- PEREIRA, Caio Mário da Silva. *Instituições de direito civil*. 30. ed. atual. por Maria Celina Bodin de Moraes. Rio de Janeiro: Forense, 2017, v. I.
- PIGNATARI, Leonardo Thomaz. Artigo 2º da Convenção-Modelo da OCDE e a Tributação da Economia Digital: política brasileira e perspectivas. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, v. 6, p. 224-256, 2019.
- POLIZELLI, Victor Borges; NETO, Luís Flávio. Filiais e estabelecimentos no Brasil: métodos de contabilização, questões tributárias em operações societárias e possíveis vantagens de filiais estrangeiras. In: VETTORI, Gustavo Gonçalves; PINTO, Alexandre Evaristo; SILVA, Fabio Pereira da; MURCIA, Fernando Dal-Ri (orgs.). *Controvérsias jurídico-contábeis*. Barueri: Atlas, 2023, v. 4, p. 517-536.
- QUEIROZ E SILVA, Jules Michelet Pereira. Standards de prova no direito tributário. Série Doutrina Tributária. São Paulo: IBDT, 2022, v. XLIX.
- RFB, Ato Declaratório Normativo CST n. 2, de 11 de fevereiro de 1980.
- RFB, Parecer CST n. 3.041, de 3 de dezembro de 1979.
- RFB, Solução de Consulta Cosit n. 110, de 2 de maio de 2024.
- RFB, Solução de Consulta Cosit n. 17, de 24 de fevereiro de 2015.
- ROSA, Marcelo Miranda Dourado Fontes. Impostos visados por acordos de bitributação: interpretação do artigo 2º das Convenções-Modelo da OCDE e ONU e dos acordos brasileiros. Dissertação (Mestrado) – Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo, São Paulo, 2016.
- RUSSO, Raffaele. Administrative aspects of the application of Tax Treaties. *Bulletin for International Taxation*, v. 63, n. 10, IBFD Journals, p. 482-488, 2009.
- SANTOS, Ramon Tomazela. A cláusula de não discriminação nos acordos de bitributação. *Revista Direito Tributário Internacional Atual*, v. 2, p. 234-270, 2017.
- SCHOUERI, Luís Eduardo. *Distribuição disfarçada de lucros*. São Paulo: Dialética, 1996.
- SCHOUERI, Luis Eduardo. Princípios no direito tributário internacional: territorialidade, fonte e universalidade. In: FERRAZ, Roberto (org.). *Princípios e limites da tributação*. São Paulo: Quartier Latin, 2005, v. 1, p. 321-374.

- SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência fiscal da pessoa física. *Revista Direito Tributário Atual*, v. 28, p. 149-172, 2012.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; BALEEIRO, Renan. Da concretização da noção de paraíso fiscal no direito brasileiro: a distinção entre os conceitos de jurisdição de tributação favorecida e regime fiscal privilegiado para fins de aplicação do art. 8 da Lei 9.779/1999. In: OLIVEIRA, José André W. Dantas de; SANT'ANNA, Carlos; ROSENBLATT, Paulo (orgs.). *Direito tributário: estudos em homenagem a Ricardo Mariz de Oliveira*. Recife: Ordem dos Advogados do Brasil, 2023, p. 419-437.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; GALDINO, Guilherme. Artigo 8º da Lei n. 14.754/2023 e os acordos para evitar a dupla tributação: os efeitos da opção pela transparência da entidade controlada. In: LIBERTUCCI, Elisabeth Lewandowski; PEIXOTO, Marcelo Magalhães. *Imposto de renda da pessoa física sobre offshores e outros bens no exterior (Lei 14.754/2023 e IN 2.180/2024)*. São Paulo: MP Editora, 2024, p. 171-206.
- SCHOUERI, Luís Eduardo; PEREIRA, Roberto Codorniz Leite. A figura do “laudô” nas operações societárias com ágio: do retrato da expectativa de rentabilidade futura para o retrato do valor justo. In: MANEIRA, Eduardo; SANTIAIGO, Igor Mauler. *O ágio no direito tributário e societário: questões atuais*. São Paulo: Quartier Latin, 2015, p. 171-194.
- SILVEIRA, Ricardo Maitto da. O conceito de “residência” em matéria tributária. In: OLIVEIRA, Ricardo Mariz de; ZILVETI, Fernando Aurelio; MOSQUERA, Roberto Quiroga; PURETZ, Tadeu. *Direito tributário: estudos em homenagem ao Professor Luís Eduardo Schoueri por ocasião de seus 20 anos como Professor Titular em Direito Tributário na Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo*. São Paulo: IBDT, 2023, p. 565-576.
- SILVEIRA, Ricardo Maitto da. *O escopo pessoal dos acordos internacionais contra a bitributação: regimes fiscais especiais, conflitos de qualificação e casos triangulares*. São Paulo: IBDT/Quartier Latin, 2016.
- STARINGER, Claus; AUER, Desiree. Chapter 5: Resident Persons According to Article 1(1) of the OECD Model. In: LANG, Michael; PISTONE, Pasquale; RUST, Alexander *et al.* (org.). *Tax Treaty Entitlement*. WU Series. Amsterdam: IBFD, 2019, v. 11.
- TARUFFO, Michele. *La prueba*. Madrid: Marcial Pons, 2008.
- TEIXEIRA, Egberto Lacerda; GUERREIRO, Jose Alexandre Tavares. *Das sociedades anônimas no direito brasileiro*. São Paulo: Bushatsky, 1979.
- TERCEIRO Conselho de Contribuintes, Ac. n. 301-34.747, Primeira Câmara, rel. Cons. João Luiz Fregonazi, sessão de 11 de setembro de 2008.
- TETŁAK, Karolina. Chapter 5: Poland: Residence of Individuals. In: KEMEEREN, E.C.C.M. *et al.* (eds.). *IBFD 2017. Tax Treaty Case Law around the Globe 2016*. Amsterdam: IBFD, 2024.

- TOMÉ, Fabiana del Padre. A prova no processo administrativo fiscal. In: SANTI, Eurico Marcos Diniz de (coord.). *Curso de especialização em direito tributário: estudos analíticos em homenagem a Paulo de Barros Carvalho*. Rio de Janeiro: Forense, 2006, p. 555-577.
- TOMÉ, Fabiana del Padre. *A prova no direito tributário: de acordo com o Código de Processo Civil de 2015*. 4. ed. São Paulo: Noeses, 2016.
- TRF da 1ª Região, Apelação Cível 89.01.22384-8/MG, 4ª Turma, rel. Des. Leite Soares, j. 7-5-1990.
- UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2017 Update. New York: United Nations, 2017.
- UN. United Nations Model Double Taxation Convention between Developed and Developing Countries 2021 Update. New York: United Nations, 2021.
- UNITED KINGDOM, High Court of Justice of England and Wales, Commerzbank AG and Banco do Brasil SA v. Inland Revenue Commissioners, 9 Feb. 1990, Tax Treaty Case Law IBFD.
- WEST, Jean-Philippe Van. Chapter 8: Tax Treaty Entitlement and Hybrid Entities: Article 1(2) and Article 1(3) of the OECD Model (2017). In: LANG, Michael *et al* (org.). *Tax Treaty Entitlement*. WU – Tax Law and Policy Series. Amsterdam: IBFD, 2019, v. 11.
- XAVIER, Alberto. Brazil. In: *Cahiers de droit fiscal international*, vol. 89a. Deventer: Kluwer Law and Taxation Publishers, 2004.
- XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. 8. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.
- XAVIER, Alberto. *Do lançamento tributário: teoria geral do ato, do procedimento e do processo tributário*. 2. ed. Rio de Janeiro: Forense, 1997.