

# Guilherme Galdino

Mestre em Direito Econômico, Financeiro e Tributário pela Faculdade de Direito da Universidade de São Paulo (FDUSP).  
Bacharel em Direito pela FDUSP. Advogado em São Paulo.

---

## A Residência das Pessoas Jurídicas nos Acordos para Evitar a Dupla Tributação

---

Série Doutrina Tributária Vol. XLVIII



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

São Paulo – 2022

© Guilherme Galdino

Todos os direitos desta edição reservados.



INSTITUTO BRASILEIRO DE DIREITO TRIBUTÁRIO

Rua Padre João Manuel, 755 – 4º Andar

CEP 01411-001 – São Paulo – Fone/Fax: (11) 3105-8206

e-mail: [ibdt@ibdt.org.br](mailto:ibdt@ibdt.org.br) site: [www.ibdt.org.br](http://www.ibdt.org.br)

*Diretoria*

Presidente: Ricardo Mariz de Oliveira

Vice-Presidente: Luís Eduardo Schoueri

Diretor Administrativo: João Francisco Bianco

Diretor Financeiro: Rodrigo Maito da Silveira

Diretores Executivos: Fernando Aurelio Zilveti e Luís Flávio Neto

*Conselho Deliberativo:* Bruno Fajersztajn, Fabiana Carsoni Alves F. da Silva, Humberto Bergmann Ávila, José Maria Arruda de Andrade, Mara Eugênia Buonanno Caramico, Martha Toribio Leão, Paulo Victor Vieira da Rocha, Ricardo Maito da Silveira e Victor Borges Polizelli

*Conselho Editorial Nacional:* Fernando Aurelio Zilveti (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Humberto Ávila (Universidade de São Paulo/SP e Universidade Federal do Rio Grande do Sul/RS), João Francisco Bianco (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Luís Eduardo Schoueri (Universidade de São Paulo/SP), Paulo Celso Bergstrom Bonilha (Universidade de São Paulo/SP), Ricardo Mariz de Oliveira (Instituto Brasileiro de Direito Tributário/SP), Roberto Ferraz (Pontifícia Universidade Católica do Paraná/PR), Roberto Quiroga Mosquera (Universidade de São Paulo/SP) e Walter Piva Rodrigues (Universidade de São Paulo/SP)

**Dados Internacionais de Catalogação na Publicação (CIP)**  
(Câmara Brasileira do Livro, SP, Brasil)

122284

GALDINO, Guilherme

G149r A residência das pessoas jurídicas nos acordos para evitar a dupla tributação. – São Paulo, SP: IBDT, 2022. (Série Doutrina Tributária, 48).

528 p. ; 14 x 21 cm.

ISBN 978-65-86252-49-1

ISBN e-PUB 978-65-86252-50-7

- |                       |               |                    |
|-----------------------|---------------|--------------------|
| 1. Direito Tributário | 2. Residência | 3. Pessoa Jurídica |
| 4. Dupla Tributação   | 5. Brasil     |                    |
| I. Guilherme Galdino  | II. IBDT      | III. Título.       |

DORIS 341.39

**Índices para catálogo sistemático:**

1. Direito Tributário : Brasil
2. Residência : Brasil
3. Pessoa Jurídica : Brasil
4. Dupla Tributação : Brasil

*Revisão:* Carolina Mihoko Massanha / *Edição:* Nelson Mitsuhashi

*Impressão e acabamento:* Edições Loyola

## Sumário

<b>Agradecimentos</b> .....	7
<b>Lista de abreviaturas</b> .....	9
<b>Prefácio</b> .....	17

### Introdução

1. Considerações iniciais.....	31
2. Objeto e sua delimitação .....	37
3. Justificativa .....	49
4. Metodologia.....	50
5. Plano .....	53

### Capítulo 1

#### **Do art. 4(I) nos acordos para evitar a dupla tributação: o teste de sujeição tributária**

1.1. Da importância da residência: “residente de um Estado Contratante” .....	59
1.1.1. Da alocação do poder de tributar: o relatório dos quatro economistas de 1923.....	62
1.1.2. Da delimitação do escopo pessoal para residentes .	68
1.2. Da remissão à legislação doméstica: “conforme a legislação desse Estado”.....	79
1.2.1. Da fixação da residência mediante remissão à legislação doméstica.....	80
1.2.2. A remissão à legislação doméstica de qual Estado?	89
1.3. Da sujeição tributária: “sujeito a tributo” .....	92
1.3.1. Da efetividade de sujeito a tributo .....	94
1.3.1.1. Sujeito a tributo como sujeição efetiva .....	94
1.3.1.2. Sujeito a tributo como sujeição potencial ...	99
1.3.1.3. Sujeito a tributo como sujeição teórica .....	107
1.3.2. Da extensão de sujeito a tributo .....	116
1.3.2.1. Sujeito a tributo como sujeição à tributação em bases universais .....	117

1.3.2.2. Sujeito a tributo como sujeição à tributação mais ampla possível .....	120
1.3.2.3. Sujeito a tributo como vínculo pessoal (Princípio da Residência): sem limite quanto à extensão .....	126
1.4. Dos fatores de conexão: “em virtude do seu domicílio, residência, local de direção, [local de constituição] ou qualquer outro critério de natureza similar” .....	131
1.4.1. Da exigência de um vínculo concreto pessoal .....	132
1.4.2. Da lista exemplificativa .....	137
1.4.2.1. Da necessária inclusão de <i>local de direção</i> ....	140
1.4.2.2. Da desnecessária inclusão de <i>local de constituição</i> .....	143
1.5. Do preenchimento do teste de sujeição tributária pelas pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil .....	149
1.5.1. Da aceção ampla de domicílio tributário na legislação do IRPJ e da CSL: o caso das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil.....	155
1.5.1.1. Do domicílio tributário da pessoa jurídica a depender do tipo de sujeição tributária ..	156
1.5.1.2. Das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil .....	158
1.5.1.2.1. Do regime societário das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil.....	158
1.5.1.2.2. Do regime tributário das sociedades estrangeiras autorizadas a funcionar no Brasil.....	165
1.5.2. Da conexão pessoal das pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no Brasil.....	171
1.5.2.1. Do domicílio tributário das pessoas jurídicas de direito privado no CTN .....	172
1.5.2.2. Do domicílio civil das pessoas jurídicas de direito privado .....	178
1.5.2.3. Afinal, qual é o elemento de conexão pessoal em virtude do qual as pessoas jurídicas domiciliadas no Brasil estão sujeitas à tributação da renda? .....	182

Capítulo 2  
**Do local de direção efetiva como critério  
da regra de desempate**

2.1. Da regra de desempate como modo inicial de solucionar a bitributação residência-residência .....	191
2.1.1. Da origem da regra de desempate voltada às pessoas jurídicas .....	193
2.1.1.1. Do tratamento indireto da residência das pessoas jurídicas.....	193
2.1.1.2. Da determinação da residência das pessoas jurídicas sem remissão à legislação doméstica	195
2.1.1.3. Do surgimento da regra de desempate em caso de dupla residência de pessoas jurídicas	199
2.1.2. Por que adotar uma regra de desempate? .....	202
2.2. Da escolha de local de direção efetiva como critério de preferência .....	205
2.2.1. Do local de direção efetiva como um critério de preferência material.....	206
2.2.2. Da influência do tratamento da renda das atividades de transportes marítimo, aeronáutico, fluvial e suas respectivas tripulações.....	209
2.2.3. Da influência da rede de tratados do Reino Unido	213
2.3. Da estrutura da regra de desempate composta pelo local de direção efetiva como critério de preferência.....	217
2.3.1. Do antecedente normativo: a dupla residência.....	217
2.3.2. Do consequente normativo: o local de direção efetiva .....	221
2.3.2.1. Análise bilateral ou plurilateral? .....	221
2.3.2.2. Da dúvida em relação ao local de direção efetiva.....	227
2.4. O que significa local de direção efetiva? .....	230
2.4.1. Dos trabalhos da Liga das Nações e da OECDE: a ausência de uma definição .....	234
2.4.2. Do local da pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores ( <i>e.g.</i> , diretoria) .....	239
2.4.2.1. Do “Caso De Beers” .....	240
2.4.2.2. Da preferência a pessoa ou grupo de pessoas mais sêniores ( <i>e.g.</i> , diretoria) .....	243

2.4.3. Do local da direção do dia a dia .....	248
2.4.4. Do local da tomada das principais decisões administrativas e comerciais.....	251
2.4.5. Do local da condução da principal atividade.....	256
2.4.6. Do local de direção efetiva conforme o sentido doméstico: a posição brasileira? .....	262
2.4.6.1. Do conceito de local de direção efetiva: sentido comum <i>vs.</i> sentido doméstico.....	262
2.4.6.2. Por que o Brasil defendeu a remissão à definição de local de direção efetiva conforme a legislação e a jurisprudência domésticas? ....	267
2.5. Dos problemas da regra de desempate composta pelo local de direção efetiva como único critério de preferência	271

### Capítulo 3

#### **Do procedimento amigável como instrumento de solução de controvérsia da regra de desempate**

3.1. Da escolha do procedimento amigável para solucionar a dupla residência de pessoas jurídicas: a perspectiva histórica .....	281
3.1.1. Das primeiras convenções até os Comentários da CM-OCDE de 2008 .....	283
3.1.2. Dos Comentários da CM-OCDE de 2008 até as Convenções Modelo de 2017: o procedimento amigável como alternativa.....	287
3.1.3. Das Convenções Modelo de 2017: o procedimento amigável como padrão .....	289
3.2. Do procedimento amigável: características e modalidades	292
3.2.1. Das considerações gerais sobre o procedimento amigável.....	292
3.2.2. Das modalidades do procedimento amigável.....	297
3.2.2.1. Do procedimento amigável individual.....	297
3.2.2.2. Do procedimento amigável interpretativo..	301
3.2.2.3. Do procedimento amigável integrativo.....	303
3.3. Da estrutura da regra de desempate com o procedimento amigável como instrumento de solução de dupla residência de pessoas jurídicas.....	307
3.3.1. Do antecedente normativo: a dupla residência como abuso.....	307

3.3.2. Do conseqüente normativo: o acesso ao tratado conforme a discricionariedade das autoridades competentes .....	310
3.3.2.1. Do procedimento amigável a que se faz referência.....	311
3.3.2.2. Do dever de negociar e não de se chegar a um resultado.....	318
3.3.2.3. Dos fatores relevantes a se considerar .....	325
3.3.2.4. Dos resultados possíveis: o acesso total, o acesso parcial e o bloqueio.....	332
3.4. Dos problemas do procedimento amigável como mecanismo direto a solucionar a dupla residência.....	336
3.4.1. Da aceitação da bitributação residência-residência	338
3.4.2. Da ampla discricionariedade das autoridades competentes .....	342
3.4.3. Da impertinência da nova regra de desempate em relação a cláusulas de LOB e de PPT: sua inadequação e desnecessidade .....	346

#### Capítulo 4

### **Efeitos da determinação de “residente de um Estado Contratante”**

4.1. Dos efeitos em relação aos demais dispositivos do mesmo ADT .....	352
4.1.1. Do acesso aos benefícios do ADT: a residência como uma das etapas .....	353
4.1.1.1. Da limitação expressa dos benefícios pelo próprio ADT .....	355
4.1.1.1.1. Do beneficiário efetivo .....	356
4.1.1.1.2. Da exclusão por usufruir de regimes especiais .....	361
4.1.1.1.3. Da cláusula de limitação de benefícios (LOB).....	365
4.1.1.2. Da limitação dos benefícios do ADT baseada em “interpretação teleológica” .....	373
4.1.1.2.1. Do ADT entre Brasil e Espanha: o regime da <i>Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros</i> .....	375
4.1.1.2.2. Das <i>holdings</i> .....	379

4.1.1.2.3. Da segregação da filial em relação à matriz .....	385
4.1.1.3. Das regras domésticas antiabuso .....	394
4.1.1.3.1. Das regras domésticas antiabuso e a cláusula de salvaguarda .....	395
4.1.1.3.2. Da mudança de residência .....	400
4.1.2. Da importância da residência para a aplicação do ADT .....	407
4.1.2.1. Da residência da fonte pagadora .....	411
4.1.2.2. Da não residência do contribuinte em nenhum dos Estados .....	415
4.2. Dos efeitos em relação à legislação doméstica .....	422
4.2.1. Do <i>status</i> de residente após a aplicação da regra de desempate: a perspectiva da legislação doméstica do Estado perdedor .....	422
4.2.1.1. Da manutenção do <i>status</i> de residente: a regra .....	423
4.2.1.2. Da perda do <i>status</i> de residente: a exceção .....	427
4.2.2. Da limitação da tributação de pessoas jurídicas duplo residentes .....	431
4.2.2.1. Do duplo residente como beneficiário de rendimentos .....	432
4.2.2.2. Do duplo residente como fonte pagadora de rendimentos .....	435
4.3. Dos efeitos em relação a outros ADTs .....	442
4.3.1. Do não preenchimento do teste de sujeição tributária em virtude da regra de desempate de outro ADT .....	445
4.3.1.1. Da posição dos Países Baixos .....	445
4.3.1.2. Da repercussão nas Convenções Modelo e em outros países .....	451
4.3.2. Do preenchimento do teste de sujeição tributária independentemente da regra de desempate de outro ADT .....	454
<b>Conclusão</b> .....	465
<b>Referências</b> .....	477