

III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

JERÔNIMO SIQUEIRA TYBUSCH

RAYMUNDO JULIANO FEITOSA

HUGO MANUEL FLORES DA SILVA

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria - CONPEDI

Presidente - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

Diretora Executiva - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

Vice-presidente Norte - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

Vice-presidente Centro-Oeste - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

Vice-presidente Sul - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

Vice-presidente Sudeste - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

Vice-presidente Nordeste - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

Representante Discente:

Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

Conselho Fiscal:

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

Secretarias

Relações Institucionais:

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

Comunicação:

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

Relações Internacionais para o Continente Americano:

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

Relações Internacionais para os demais Continentes:

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

Eventos:

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

Membro Nato - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito tributário e financeiro I [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: Jerônimo Siqueira Tybusch; Hugo Manuel Flores da Silva; Raymundo Juliano Feitosa – Florianópolis: CONPEDI, 2021.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-327-6

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Saúde: segurança humana para a democracia

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito tributário. 3. Financeiro. III Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2021 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



III ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO TRIBUTÁRIO E FINANCEIRO I

Apresentação

O Grupo de Trabalho Direito Tributário e Financeiro I I, no âmbito do III Encontro Virtual do CONPEDI, se consolida como um espaço de reflexividade crítica para a pesquisa brasileira que relaciona Direito e Tributação. Nesta edição, docentes-pesquisadores de diversos programas de pós-graduação em direito apresentaram temáticas notadamente atuais e relevantes para o contexto tributário nacional e internacional.

Os artigos expostos foram direcionados, principalmente, para as seguintes tópicos: Planejamento Orçamentário e Financeiro de Duração Continuada, Centralismo Fiscal, Fundo de Partição dos Municípios, Responsabilidade Fiscal dos Clubes de Futebol, Igualdade Tributária, Justiça Fiscal Brasileira, Regulação Tributária, Norma Geral Antielisiva, Residência Fiscal Internacional, Dedução dos Gastos com Educação no Imposto de Renda, Imposto sobre Grandes Fortunas, Base de Cálculo do ITBI em Imóveis Adquiridos por meio de Leilões Judiciais e Extrajudiciais, Poluição Atmosférica e IPVA, Tributos Ambientais, Controle de Constitucionalidade no Direito Tributário, Crédito Tributário no Contexto da Pandemia COVID-19, Execução Fiscal, Protesto Extrajudicial com Subsídio de Inteligência Artificial, entre outros.

Certamente o amplo debate realizado, as sólidas teorias de base elencadas e a qualidade geral das pesquisas demonstradas no presente grupo de trabalho irão contribuir, e muito, para o desenvolvimento de redes entre programas de pós-graduação, bem como para formação de pensamento acadêmico crítico de qualidade. Boa leitura!

**RESIDÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL E A COVID-19: UMA ANÁLISE SOB A
ÓTICA DO ARTIGO 4 DO MODELO OCDE**

**INTERNATIONAL TAX RESIDENCE AND COVID-19: AN ANALYSIS FROM THE
PERSPECTIVE OF ARTICLE 4 OF THE OECD MODEL**

**Jaqueline de Paula Leite Zanetoni
Jonathan Barros Vita
Carla De Lourdes Gonçalves**

Resumo

A contribuição deste estudo foi fornecer uma avaliação dos dispositivos do Modelo OCDE para atribuição do status de residente vis-à-vis a pandemia de COVID-19. Analisou-se os aspectos subjetivos da aplicação de tratados tributários para então, investigar os critérios para determinação da residência fiscal nos casos de dupla residência. Após, avaliou-se os impactos da COVID-19 junto ao conceito de residência à luz das orientações da OCDE. Concluiu-se que a OCDE não endereçou adequadamente as possíveis alterações da residência fiscal decorrentes da COVID-19. O trabalho utilizou-se do método empírico-dialético com técnica de pesquisa bibliográfica e como sistema de referência o Construtivismo-Lógico Semântico.

Palavras-chave: Residência fiscal, Tributação internacional, Modelo da ocde, Pandemia, Covid-19

Abstract/Resumen/Résumé

The contribution of this study was to provide an assessment of the OECD Model devices for assigning resident status vis-à-vis the COVID-19 pandemic. The subjective aspects of the application of tax treaties were analyzed in order to investigate the criteria for determining tax residence in cases of dual residence. Afterwards, the impacts of COVID-19 with the concept of residence were assessed in light of OECD guidelines. It was concluded that OECD did not adequately address the possible changes in tax residency resulting from COVID-19. The work used empirical-dialectic method with bibliographic research technique and Semantic Constructivism-Logical as a reference system.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax residence, International taxation, Oecd model convention, Pandemic, Covid-19

1 INTRODUÇÃO

O conceito de residência fiscal é um dos pilares para o estudo da tributação internacional, mais especificamente no campo do Direito Internacional Tributário¹ e foi colocado à prova fortemente com a pandemia de COVID-19, pois esta demandou que diversas jurisdições ao redor do globo estabelecessem medidas de saúde pública, as quais incluíram – de forma não exaustiva – fechamento de fronteiras, aeroportos e redução no número de voos; de tal modo que, o deslocamento foi restringido e as operações comerciais reduzidas.

Nesse sentido, a localização de diferentes contribuintes foi diretamente afetada pelas medidas de saúde pública decorrentes da crise sanitária porquanto indivíduos ficaram impedidos de cruzar fronteiras diretamente e as empresas precisaram remodelar seus negócios e padrões de gestão para continuar operando, culminando assim, na virtualização de relações sociais e comerciais somadas ao aumento da utilização de ferramentas de teletrabalho e de reuniões *on-line*, por exemplo.

Tendo em vista tais situações fáticas, há a necessidade de investigar as (in)ocorrências de modificações na residência fiscal (internacional) das pessoas físicas ou jurídicas, além de determinar se as atuais regras internacionais sobre o assunto, contidas especialmente no artigo 4 do Modelo de Convenção da OCDE (*OECD Model Tax Convention on Income and on Capital*), conseguiram corretamente abarcar tais situações sem gerar maiores distorções na alocação das competências tributárias.

Para tentar equalizar e indicar um caminho para tais situações, logo no primeiro trimestre de 2020, a Organização para Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE) publicou um guia com orientações sobre o impacto da pandemia de COVID-19 nos tratados em matéria tributária, notadamente, no que tange à interpretação das disposições relativas à residência fiscal e em janeiro de 2021, publicou uma atualização de suas orientações diante do risco de que certas situações deixem de ser consideradas temporárias.

Assim, a contribuição deste estudo será fornecer uma avaliação crítica em relação aos critérios constantes no Modelo de Convenção da OCDE para atribuição do *status* de residente para fins de aproveitamento dos benefícios de um tratado em matéria tributária *vis-à-vis* as medidas de saúde pública que foram estabelecidas devido à crise sanitária.

¹ No que tange à diferenciação entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário e a relação entre Direito Internacional e Matéria Tributária, ver: VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**, São Paulo: Quartier Latin, 2011. Ainda, para a indistinção entre Direito Tributário Internacional e Direito Internacional Tributário, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência do direito tributário brasileiro**, 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2006.

Desta forma, a partir desta pesquisa objetiva-se demonstrar que situações tidas como temporárias e extraordinárias poderão (re)produzir efeitos na aplicação de um tratado em matéria tributária, particularmente, no que tange à determinação da residência fiscal dos contribuintes diante da pandemia de COVID-19 que perdurou durante a maior parte de 2020 e ainda permanece como realidade em 2021.

Para tanto, primeiramente, serão analisados os aspectos subjetivos atinentes ao escopo de aplicação do Modelo de Convenção da OCDE, notadamente à definição do conceito de residente para fins de aplicação de um tratado em matéria tributária. Posteriormente, serão investigados quais os critérios relevantes para determinação da residência fiscal nos casos em que mais de um Estado atribui ao mesmo contribuinte a qualificação de residente (ou dupla residência).

Neste ponto, importante aduzir que os critérios relevantes para determinação do Estado de residência serão aqueles constantes no Modelo de Convenção da OCDE publicado em 2017 porquanto apresentou importantes alterações derivadas do projeto BEPS², sobretudo, os aplicáveis às pessoas jurídicas.

Subsequentemente, serão avaliados os impactos da pandemia de COVID-19 nos tratados em matéria tributária, particularmente, no que tange à interpretação das disposições relativas à residência fiscal e as possíveis mudanças no *status* de residente decorrentes das medidas de saúde pública impostas em razão da crise sanitária à luz das orientações publicadas pela OCDE.

Para atingir os objetivos traçados nesse artigo, o qual foi construído sob a técnica de pesquisa bibliográfica através do método empírico-dialético, e utilizando como sistema de referência o Constructivismo Lógico-Semântico de Barros Carvalho.³

² Em relação ao projeto BEPS, Francisco Lisboa Moreia explica: “*Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)*, ou Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros”, é o termo utilizado para descrever o projeto de iniciativa da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico) que tem por objetivo identificar estratégias de planejamento tributário abusivo, que se aproveitam de lacunas nas leis internas e nos acordos para evitar a dupla tributação, normalmente com a utilização de outras jurisdições para promover a transferência destes lucros para localidades com pouca ou nenhuma atividade real, mas que apresenta carga tributária efetiva menor que a do país onde a renda foi auferida. A principal razão para a OCDE ter assumido a tarefa ocorreu da necessidade de uma ação coordenada, para que os países não implementassem uma série de medidas unilaterais que resultariam em dupla tributação.” MOREIRA, Francisco Lisboa. O Projeto de Combate à Erosão das Bases Tributárias e Movimentação de Lucros (BEPS) da OCDE e a Política Tributária Internacional Brasileira: Algumas Reflexões *in* ROCHA, Sergio André Rocha; TÔRRES, Heleno (coords.), **Direito Tributário Internacional Homenagem ao Professor Alberto Xavier**, São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2016, pp. 212-213. Para saber mais sobre o projeto BEPS e suas ações, ver: GOMES, Lívio Marcus. Relatório do Projeto de Pesquisa Coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)” *in*: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2016.

³ Nesse sentido, ver: CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

2 ESCOPO DE APLICAÇÃO DO MODELO DE CONVENÇÃO EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA DA OCDE: UMA ANÁLISE DOS ASPECTOS SUBJETIVOS

Como ponto de partida, faz-se necessário mencionar que, no início do século XX, os tratados em matéria tributária eram aplicados somente para os cidadãos nacionais dos Estados Contratantes (OECD, 2017).

Após este período, com a inclusão do artigo 1 no Modelo de Convenção da OCDE, os tratados em matéria tributária passaram a ser endereçados aos residentes de um ou de ambos Estados Contratantes.⁴ Observe que, o dispositivo em referência endereça os aspectos subjetivos (ou *personal scope*) dos tratados em matéria tributária, de maneira especial, no que tange ao recebimento de seus benefícios.

Dentro deste contexto, notavelmente, a globalização e o aumento da migração contribuíram para que um número considerável pessoas viessem a residir fora do seu Estado de nacionalidade. Como resultado, além do aspecto normativo, a tributação tornou-se desassociada da nacionalidade também no aspecto social e econômico (SCHÖN, 2018).

Particularmente, embora de acordo com os costumes internacionais, a nacionalidade, residência e domicílio sejam reconhecidos como critérios para alocação de direitos tributários para os Estados envolvidos em operações transacionais; fato é que, a nacionalidade deixa de ser uma condição para aplicação dos tratados em matéria tributária e para aproveitamento de seus benefícios.⁵

Como se assim não o fosse, vale esclarecer que eventuais cláusulas de limitações de benefícios inseridas nos tratados em matéria tributária, também são endereçadas apenas aos residentes de um ou de ambos Estados Contratantes. Tanto é assim que, contemporaneamente, a residência fiscal é considerada o cerne para a correta aplicação das convenções para evitar a dupla tributação (COUZIN, 2002).

Como nota lateral, importante ressaltar que a residência é um conceito autorreferente e vinculado a um objeto específico e determinado, necessitando assim, do acompanhamento de

⁴ Article 1. 1. This Convention shall apply to persons who are residents of one or both of the Contracting States. OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 2017, p. 28.

⁵ A nacionalidade somente será relevante para aplicação do princípio da não-discriminação – limite objetivo que impede o tratamento diferenciado entre nacionais e estrangeiros que se encontrem na mesma situação para garantir a liberdade de concorrência entre mercados abertos. Nesse sentido, Heleno Taveira Tôrres dispõe que: “O art. 24 estabelece o princípio da não-discriminação, segundo o qual, os nacionais de um Estado contratante não ficarão sujeitos no outro Estado contratante a quaisquer tributações ou obrigações, relativas a estes, diversas ou mais onerosas daquelas que estejam ou possam vir a estar em vigor para os nacionais deste outro Estado, quando se encontrarem nas mesmas circunstâncias.” TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001. pp.542-543.

um eixo semântico próprio para a sua correta compreensão (VITA, 2011). De tal modo, a residência fiscal possui regras particulares e não se confunde com as demais espécies do gênero residência, tais como a residência cível, eleitoral ou administrativa.⁶

Movendo-se mais especificamente, a definição do termo “residente” é apresentada no artigo 4 do Modelo de Convenção da OCDE e, sob o ponto de vista prático, o presente dispositivo indica que a responsabilidade tributária total (*full tax liability*) em um dos dois Estados Contratantes conduz ao aproveitamento de um tratado em matéria tributária.

Sinteticamente, a responsabilidade tributária total exigida é aquela que segue o princípio da universalidade (*universality principle*), ou seja, quando a renda total e mundial de uma pessoa será tributada por um determinado Estado caso reste caracterizada uma conexão pessoal próxima entre o contribuinte e o Estado tributante.⁷

Em outras palavras, a condição de residente imposta para o aproveitamento de um tratado em matéria tributária não significa que a pessoa deva sofrer tributação sem qualquer restrição em um dos dois Estados Contratantes; mas sim que esteja caracterizada uma relação com um dos dois Estados Contratantes que possa levar à chamada responsabilidade tributária total (LANG, 2013).

Continuando, ainda de acordo com o disposto no artigo 4 do Modelo de Convenção da OCDE, a expressão “residente de um Estado Contratante” endereça aqueles que, em razão da legislação interna deste, estão sujeitos à tributação naquele local em virtude: (i) do seu domicílio; (ii) residência; (iii) sede da sua direção ou (iv) qualquer outro critério de natureza análoga.⁸

⁶ Em relação ao regime de residência fiscal e o conceito civilístico, Heleno Taveira Tôres ensina: “O conceito de residência utilizado no sistema tributário é diferente daquele presente no Código Civil em praticamente todos os países.” TÔRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001. p.127. Mais ainda, em relação à diferenciação da noção de residência para efeitos fiscais e administrativos, Alberto Xavier abaliza: “Nota-se que nos referimos exclusivamente à noção de residência para efeitos fiscais que, em si mesma, é independente da noção de residência para fins administrativos genéricos e cuja aquisição, conservação e perda obedece a regulamentação autônoma, constante da legislação de estrangeiros. Assim, uma pessoa pode ser considerada fiscalmente residente no exterior, em virtude dos critérios de Convenção contra dupla tributação, sem que isso importe a extinção do status de residente no Brasil, notadamente do visto de residência permanente, podendo por exemplo exercer as funções (como as de administrador de sociedade comercial) que exijam tal requisito.” XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p.291.

⁷ No que tange à responsabilidade tributária total e o princípio da universalidade, Alberto Xavier dispõe: “Embora conceitualmente várias combinações de critérios sejam possíveis, certo é que os sistemas fiscais modernos tendem, quando adotam o elemento de conexão residência, a estabelecer uma obrigação tributária ilimitada, no sentido de que o residente de um país, seja pessoa física ou pessoa jurídica, é tributável por todos os seus rendimentos, tanto de fonte interna, quanto de fonte externa: e daí que se fale num princípio da universalidade ou do *world-wide-income*.” XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp.258-259.

⁸ Article 4. 1. For the purposes of this Convention, the term “resident of a Contracting State” means any person who, under the laws of that State, is liable to tax therein by reason of his domicile, residence, place of management

Portanto, a designação como residente será dada pela legislação interna de cada Estado e via de regra, a residência resulta da combinação de três elementos, são eles: permanência física em um determinado território (*corpus*), intenção de se tornar residente de um determinado país (*animus*) e duração necessária para que a estadia se converta em residência (XAVIER, 2005).

Em termos gerais e globais, a residência fiscal para pessoas físicas é atribuída após um período de permanência de mais de 183 dias no período de um ano em um determinado Estado.⁹ Paralelamente, a atribuição de residência fiscal para pessoas jurídicas irá depender desde a identificação do local do desenvolvimento de suas atividades específicas ou até se a empresa possui pessoas agindo em seu nome naquela jurisdição (VITA, 2011).

Sob outro ângulo, o termo “residente” não compreende aqueles que estejam sujeitos à tributação em um Estado Contratante apenas em relação aos rendimentos recebidos de fontes ali situadas ou pelo capital ali localizado.

Interessantemente, a definição de residente constante no Modelo de Convenção da OCDE é utilizada para diferentes finalidades. Veja-se.

Conforme disposições contidas nos artigos 1 e 4, o critério da residência é uma condição para aplicação dos tratados em matéria tributária e, portanto, apresentam apenas os limites da conexão a serem adotados porquanto a qualificação como residente pertence ao direito interno dos Estados Contratantes. Portanto, ambos Estados Contratantes poderão considerar a mesma pessoa (física ou jurídica) como residente em sua jurisdição em razão de possíveis concursos de qualificação nos critérios de definição, são ao casos de dupla residência (*dual residence*).

Entretanto, neste primeiro momento, não se faz necessário dar prioridade na classificação de Estado de residência para um dos dois Estados Contratantes. Todavia, quando se passa à aplicação das regras de tributação dos rendimentos (ou regras de alocação dos direitos à tributação) constantes nos artigos 6 a 21 e dos métodos para eliminação de dupla tributação descritos nos artigos 23A e 23B do Modelo de Convenção da OCDE, por exemplo, faz-se necessário que apenas um dos dois Estados Contratantes seja classificado como Estado de residência (LANG, 2013).

or any other criterion of a similar nature, and also includes that State and any political subdivision or local authority thereof as well as a recognized pension fund of that State. This term, however, does not include any person who is liable to tax in that State in respect only of income from sources in that State or capital situated therein. OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 2017, p. 30.

⁹ Para um estudo mais aprofundado em relação ao conceito de residência fiscal para pessoas físicas e suas implicações no âmbito internacional, ver: SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência fiscal da pessoa física. Direito Tributário Atual, São Paulo: Dialética, v. 28, 2002, pp. 149-172.

Portanto, neste segundo momento, será necessário determinar qual das duas residências sobressairá para efeitos tributários, elegendo com base em um sistema de conexões subsidiários (ou conjunto de testes), qual Estado Contratante (residência escolhida) prevalecerá em detrimento do outro (residência preterida) em observância ao princípio da unicidade da residência.¹⁰

3 DUPLA RESIDÊNCIA E OS CRITÉRIOS PARA DETERMINAÇÃO DA RESIDÊNCIA ESCOLHIDA

Com a globalização e a maior mobilidade de capitais, situações de dupla residência sucederam com maior frequência, especialmente, diante do avanço tecnológico da comunicação e da própria economia. Logo, com o fim de evitar a utilização de planejamentos tributários (abusivos) pelos contribuintes, bem como garantir a correta aplicação das regras de alocação dos direitos tributários e dos métodos de eliminação de dupla tributação, faz-se necessário que o *status* de Estado de residência seja atribuído apenas para um dos Estados Contratantes.

Particularmente, como primeiro critério de desempate constante no sistema de conexões subsidiários estabelecido no Modelo de Convenção da OCDE¹¹, quando uma pessoa física for considerada residente em ambos Estados Contratantes, será tida como residente naquele em que possua uma habitação permanente à sua disposição – ou seja, faz-se necessário a manutenção para uso permanente em prejuízo da estadia em condições que se revele de curta duração ou daquela entregue à terceiro e na qual o contribuinte não detenha a posse ou possibilidade de nela permanecer (OECD, 2017).

¹⁰ Nesse sentido, Alberto Xavier dispõe: “Deste princípio decorre que tal pessoa não será mais obrigada a apresentar sua declaração de imposto no Estado de residência preterida, ficando sujeito ao sistema de tributação por retenção na fonte, incidente sobre não residentes.” XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, p. 48.

¹¹ Article 4. [...] 2. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, then his status shall be determined as follows:

a) he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has a permanent home available to him; if he has a permanent home available to him in both States, he shall be deemed to be a resident only of the State with which his personal and economic relations are closer (center of vital interests);
b) if the State in which he has his center of vital interests cannot be determined, or if he has not a permanent home available to him in either State, he shall be deemed to be a resident only of the State in which he has an habitual abode;
c) if he has an habitual abode in both States or in neither of them, he shall be deemed to be a resident only of the State of which he is a national;
d) if he is a national of both States or of neither of them, the competent authorities of the Contracting States shall settle the question by mutual agreement. OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 2017, p.30.

Caso possua uma habitação permanente à sua disposição em ambos Estados Contratantes, como segundo critério de desempate, será considerado residente naquele em que se verifique o seu centro de interesses vitais, ou seja, onde conserve relações pessoais e econômicas em caráter estreito.

As relações pessoais são aquelas encontradas na vida familiar do indivíduo e no interesse das atividades políticas, sociais e religiosas, ao passo que as relações econômicas manifestam-se, em apertada síntese, na localidade ou fonte dos rendimentos. Com efeito, o conceito do centro de interesses vitais para fins de aplicação do Modelo de Convenção da OCDE é indivisível e portanto, não há que priorizar relações pessoais ou econômicas (LANG, 2013).

Pragmaticamente, caso não seja possível determinar este último Estado, como terceiro critério de desempate, o contribuinte será considerado residente naquele onde tenha permanência habitual. Neste ponto, importante ressaltar que o Modelo de Convenção da OCDE não menciona um período de tempo necessário para a delimitação da permanência habitual, devendo este conceito ser interpretado à luz da frequência, duração e regularidade das estadias que fazem parte da rotina do indivíduo e, portanto, são mais que transitórios (OECD, 2017).

Continuando, se a pessoa física permanecer habitualmente em ambos os Estados Contratantes ou não permanecer em nenhum deles, como quarto critério de desempate, a residência será atribuída ao Estado da nacionalidade. Sinteticamente, a nacionalidade será conferida e regulamentada pela legislação interna de cada Estado e – via de regra – os cidadãos nacionais de uma determinada jurisdição são aqueles que: (i) se encontram submetidos à uma autoridade direta; (ii) possuem direitos civis e políticos e (iii) proteção além das fronteiras do Estado (ACCIOLY, 2009).

Finalmente, caso o indivíduo não seja nacional de nenhum dos Estados Contratantes, caberá às autoridades competentes solucionar a questão através de um procedimento amigável (*mutual agreement procedure*) nos termos do artigo 25 do Modelo de Convenção da OCDE.¹²

Neste ponto, importante referir que, no caso de determinação da residência escolhida para pessoas físicas, a necessidade de comum acordo é uma obrigação de resultado para as autoridades competentes dos Estados Contratantes e assim sendo, quando do fracasso de um

¹² Article 25. 1. Where a person considers that the actions of one or both of the Contracting States result or will result for him in taxation not in accordance with the provisions of this Convention, he may, irrespective of the remedies provided by the domestic law of those States, present his case to the competent authority of either Contracting State. The case must be presented within three years from the first notification of the action resulting in taxation not in accordance with the provisions of the Convention. OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 2017, p. 44.

acordo por meio do procedimento amigável após transcorrido o período de 2 anos de sua instauração, forçoso o início da arbitragem – sendo que a decisão (arbitral) obtida será obrigatória para ambos Estados Contratantes.

Logo, resta claro que o sistema de conexões subsidiários estabelecido no Modelo de Convenção da OCDE para pessoas físicas deverá ser aplicado em ordem sequencial (*tiebreaker rules*) conforme a precedência constante no artigo 4, sendo, portanto, ilegítima a determinação da residência escolhida em inobservância a presente exigência (XAVIER, 2005).

Paralelamente, os problemas de duplicidade de residências também alcançam as pessoas jurídicas e, logo, necessário verificar o critério de preferência na repartição da competência tributária estabelecido no Modelo de Convenção da OCDE nestes casos.¹³

Interessantemente, através desta pesquisa, restou evidenciado que, nos termos do artigo 4 do Modelo de Convenção da OCDE¹⁴, quando uma pessoa jurídica for considerada residente em ambos Estados Contratantes, será tida como residente naquela determinada, através de procedimento amigável pelas autoridades competentes dos Estados Contratantes, com base no critério do local da direção efetiva (*place of effective management*) ou em quaisquer outros fatores considerados relevantes para o caso.

Especificamente, nota-se a dificuldade na solução de conflitos em matéria de dupla residência de pessoas jurídicas diante da generalidade dos critérios listados para convencimento das autoridades competentes dos Estados Contratantes porquanto o local da direção efetiva poderá compreender o local onde as principais decisões comerciais e de gestão são tomadas, bem como o local onde: (i) são mantidos os registros contábeis; (ii) a pessoa ou o grupo de pessoas seniores tomou uma decisão; (iii) há aplicação das leis que regem a constituição da pessoa jurídica, entre tantas outras interpretações dadas ao conceito em tela pelas jurisdições quanto da aplicação de um tratado em matéria tributária (OECD, 2017).

Complementarmente ao dito, na ausência de determinação da residência escolhida pelas autoridades competentes dos Estados Contratantes, o Modelo de Convenção da OCDE dispõe que a pessoa jurídica com dupla residência não terá direito ao aproveitamento dos

¹³ Para um estudo mais aprofundado em relação a atribuição de residência fiscal para pessoas jurídicas e suas implicações nos tratados em matéria tributária, ver: MAISTO, Guglielmo et al. *Dual Residence of Companies under Tax Treaties* (2018). **IBFD International Tax Studies**, 2018, pp. 3-84.

¹⁴ Article 4. [...] 3. Where by reason of the provisions of paragraph 1 an individual is a resident of both Contracting States, the competent authorities of the Contracting States shall endeavor to determine by mutual agreement the Contracting State of which such person shall be deemed to be a resident for the purposes of the Convention, having regard to its place of effective management, the place where it is incorporated or otherwise constituted and any other relevant factors. In the absence of such agreement, such person shall not be entitled to any relief or exemption from tax provided by this Convention except to the extent and in such manner as may be agreed upon by the competent authorities of the Contracting States. OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 2017, p.30.

benefícios do tratado, exceto na medida e da maneira que venha a ser acordado por autoridades competentes porquanto – no presente caso – não há exigência de obtenção de um acordo comum. Em outras palavras, o procedimento amigável para fins de determinação da residência escolhida para pessoas jurídicas constitui apenas uma obrigação de meio e não de resultado para as autoridades competentes dos Estados Contratantes (BRÄUMANN; TUMPEL, 2016).

Nessa esteira, enquanto o procedimento amigável¹⁵ apresenta-se como último critério de desempate que deverá ser aplicado no conjunto de testes para determinação da residência escolhida para pessoas físicas, este apresenta-se como o principal e único critério para verificar a preferência na repartição da competência tributária no caso de pessoas jurídicas.

4 A COVID-19 E AS ATUALIZAÇÕES DA OCDE RELATIVAS À RESIDÊNCIA FISCAL INTERNACIONAL

Devido à pandemia de COVID-19, medidas de saúde pública, sem precedentes na história recente, foram estabelecidas ou recomendadas, incluindo restrições de viagens e reduções das operações comerciais. Tal cenário perdurou durante a maior parte de 2020 e permanece como realidade em 2021.

Dentro deste contexto, em abril de 2020, a OCDE publicou um guia com orientações sobre o impacto da pandemia de COVID-19 nos tratados em matéria tributária, notadamente, no que tange à interpretação das disposições relativas à residência fiscal (OECD, 2020). E adicionalmente, em janeiro de 2021, publicou uma atualização de suas orientações diante do risco de que certas situações deixem de ser consideradas temporárias.

¹⁵ Em relação ao procedimento amigável (*mutual agreement procedure*), Alberto Xavier elucida: “O procedimento amigável [...], desdobra-se em três espécies distintas, em função do seu objeto: (i) o procedimento amigável individual ou em sentido estrito, previsto nos § 1o e 2o do art. 25, tem por objeto a apreciação de um caso individual, por iniciativa de um contribuinte, residente num Estado Contratante (ou “nacional, se o fundamento for a cláusula de não discriminação), nos casos em que considere existir tributação “não conforme com o tratado”, consistindo no direito de apresentar o seu caso à autoridade competente do Estado de que é residente (ou nacional); (ii) o procedimento amigável *interpretativo*, previsto na segunda frase do § 3o artigo 25 [...], tem por objeto a eliminação da dupla tributação em casos não previstos na convenção.” XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, Rio de Janeiro: Forense, 2005, pp.225-226. Ainda, de acordo Heleno Taveira Tôres: “O recurso ao procedimento amigável (art. 25), de consultas entre os Estados Contratantes para resolver as dificuldades ou as dúvidas porventura surgidas no seio da interpretação ou da aplicação das disposições do tratado estipulado, pode ser instaurado sucessivamente a uma reclamação de um contribuinte sobre a existência, ou possibilidade de existência, de uma bitributação internacional ou mesmo uma tributação em desconformidade com as normas convencionais.” TÔRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001. p.539. Mais ainda, às práticas em diferentes Estados para a resolução de disputas podem ser consultadas em: **IFA Cahiers 2016 - Volume 101A: Dispute resolution procedures in international tax matters**.

Complementarmente ao dito, importante aduzir que, de acordo com a OCDE as orientações publicadas são relevantes enquanto persistirem as medidas de saúde pública e visam evitar exclusivamente a dupla tributação. De tal modo que, não poderão ser utilizadas pelos contribuintes para criar situações de dupla não-tributação, sendo que, cada jurisdição poderá adotar orientações própria caso entenda necessário (OECD, 2021).

Avançando, dois cenários foram endereçados pela OCDE em relação à possibilidade de mudança no *status* de residente de pessoas físicas e as preocupações a ela relacionadas. Primeiramente, tem-se a situação hipotética descrita a seguir: uma pessoa física encontra-se temporariamente longe do seu Estado de residência por motivos profissionais ou de lazer e diante das restrições estabelecidas pelas medidas de saúde pública, permanece no Estado de acolhimento em razão da pandemia de COVID-19.

Nesse campo de observação e sob o ponto de vista pragmático, torna-se pouco provável que o indivíduo venha a adquirir o *status* de residente no Estado de acolhimento eis que ali se encontra de forma temporária e devido a uma circunstância extraordinária (OECD, 2021). Todavia, imperativo consultar a legislação interna desta jurisdição, haja vista a existência de textos normativos que determinam que uma pessoa física se torna residente caso permaneça naquele local por um período superior a um determinado número de dias (via de regra, 183 dias).

Paralelamente a isso, ainda que a pessoa física obtenha o *status* de residente em razão da legislação interna do Estado de acolhimento, a OCDE entende como pouco aceitável que este descolamento temporário resulte em implicações fiscais quando da aplicação de um tratado em matéria tributária firmado com o Estado de origem, por exemplo. Este resultado é decorrente da aplicação dos critérios em ordem sequencial conforme a precedência constante no artigo 4 do Modelo de Convenção da OCDE já exibido anteriormente.

Para melhor ilustrar o entendimento acima, nos casos de dupla residência para pessoas físicas, como primeiro critério, a residência escolhida será aquela de localização da habitação permanente à disposição do contribuinte. Logo, neste primeiro cenário, não parece lógico que o indivíduo tenha uma habitação permanente no Estado de acolhimento e provavelmente, após a aplicação do teste de desempate, o *status* de residente será concedido para o Estado de origem (OECD, 2021).

No mais, ainda que reste demonstrado que o indivíduo tenha habitação permanente em ambos Estados contratantes durante o período extraordinário de pandemia de COVID-19 em razão do prolongamento da estadia no Estado de acolhimento; a OCDE acredita que o *status* de residente continuará sendo atribuído ao Estado de origem. Nessa perspectiva, como critérios

subsequentes ao da habitação permanente no sistema de conexões subsidiários descrito no artigo 4 do Modelo de Convenção da OCDE, tem-se – respectivamente – o centro de interesses vitais, local de permanência habitual e nacionalidade, e portanto, após aplicação dos testes de desempate, a residência escolhida inevitavelmente será aquela do Estado de origem (OECD, 2021).

Secundariamente, tem-se a situação hipotética descrita a seguir: uma pessoa física encontra-se atualmente em uma jurisdição (Estado de residência atual) para fins profissionais e ali adquire o *status* de residente, porém retorna – temporariamente – ao Estado de origem em razão da pandemia de COVID-19.

Nesse campo de observação e sob o ponto de vista pragmático, admite-se dois resultados possíveis: (i) o indivíduo nunca perdeu o *status* de residente no Estado de origem de acordo com a sua legislação interna ou (ii) com o seu retorno, ali poderá recuperar a qualificação de residente para fins tributários (OECD, 2021). Aprioristicamente, para a OCDE, improvável que o contribuinte recupere o *status* de residente no Estado de origem porquanto ali se encontra em caráter temporário e excepcional.

Paralelamente, ainda que a pessoa física adquira a qualificação de residente em razão da legislação interna do Estado de origem, a OCDE acredita ser pouco aceitável que este descolamento temporário resulte em implicações fiscais quando da aplicação de um tratado em matéria tributária firmado com o Estado de residência atual, sobretudo, se o seu centro de interesses vitais ali permanecer mais forte que as relações pessoais e econômicas constatadas no Estado de origem.

Em que pese o papel considerável das orientações publicadas pela OCDE, admite-se que a presente situação tem pouca possibilidade de reversão em um futuro tão incerto, sobretudo nas situações envolvendo os chamados impatriados que possuem fortes relações com o Estado de origem, bem como diante da possível estabilização de situações tidas como temporárias em razão do prolongamento da pandemia de COVID-19 (MORENO, 2020). Adicionalmente, as condições conferidas para o exercício da atividade profissional poderão não mais existir no Estado de residência atual.

Prosseguindo ainda neste campo de observação, importante observar que em atendimento à aplicação da ordem sequencial de desempate contida no artigo 4 do Modelo de Convenção da OCDE, o critério subsequente será o local de permanência habitual. Como nota lateral, vale enfatizar que o conceito de permanência habitual engloba à frequência, duração e regularidade das estadias que fazem parte da rotina estabelecida da vida de um indivíduo e, portanto, não será satisfeito com uma simples contagem de dias em um período de tempo.

Concluindo, em relação às pessoas físicas, certamente as orientações publicadas pela OCDE apresentam-se de forma bastante tímida, pois além de relatar apenas duas das múltiplas situações possíveis para pessoas físicas (como no caso dos trabalhadores transfronteiriços ou pendulares, por exemplo), não considerou que a materialização do fato hipotético previsto em lei já é suficiente para aplicação da norma jurídica e, portanto, não há espaço para juízos valorativos emitidos pelas autoridades administrativas.

Melhor dizendo, tem-se que a residência fiscal é definida pelas legislações internas dos Estados Contratantes e em termos gerais e globais, a mesma será atribuída para pessoas físicas após um período de permanência de mais de 183 dias no período de um ano em um determinado Estado independentemente se a permanência for causada por situações (in)voluntários ou excepcionais, não havendo qualquer mitigação para casos fortuitos, força maior ou *factum principis*.

Prosseguindo, em relação à possibilidade de mudança no *status* de residente de pessoas jurídicas e as preocupações a ela relacionadas, a OCDE endereçou as situações de (re)alocações ou impossibilidade de locomoções de membros do conselho ou de outros executivos seniores *via-à-vis* o conceito do local da direção efetiva porquanto poderão refletir as disposições contidas nas legislações internas do Estados Contratantes.

Neste contexto e sob o ponto de vista pragmático, para a OCDE torna-se pouco provável que a pessoa jurídica venha a adquirir o *status* de residente na jurisdição em que se localizam de forma temporária os membros do conselho ou de outros executivos seniores, bem como que uma situação extraordinária decorrente da pandemia de COVID-19 resulte em implicações fiscais quando da aplicação de um tratado em matéria tributária (OECD, 2021).

Entretanto, situações de dupla residência não deverão ser descartadas, haja vista que uma possível mudança do local da direção efetiva poderá conduzir a qualificação de uma pessoa jurídica como residente em ambos Estados Contratantes de forma simultânea nos termos de suas legislações internas. Para tanto, deverá ser aplicada a regra de desempate constante no artigo 4 do Modelo de Convenção da OCDE e assim, caberá as autoridades competentes dos Estados Contratantes através de procedimento amigável determinar a residência escolhida para fins tributários.

Neste diapasão, a escolha deverá levar em consideração todos os fatos e circunstâncias durante o período de determinação analisado com base no critério do local da direção efetiva ou em quaisquer outros fatores considerados relevantes para o caso. No presente caso, nota-se que há um ponto cego na perspectiva da OCDE, que são os impactos futuros na mobilidade das pessoas e como a residência fiscal será fundamentalmente reavaliada com a duração das

medidas como *home office*, modificando – necessariamente – os critérios para atração e qualificação das rendas de pessoas jurídicas (COLLIER; PIRLOT; VELLA, 2020)

Todo o aqui exposto, poderá ser potencializado, por exemplo, no caso de direção efetiva de empresas em que os membros do conselho ou de outros executivos seniores residem em jurisdições distintas e que, antes da pandemia de COVID-19, reuniam-se fisicamente em um dado local e agora passaram a se reunir de maneira remota e descentralizada.¹⁶ Por derradeiro, deixa-se claro que apesar dos esforços da OCDE relatados, aparentemente há uma desconexão entre ela e as administrações tributárias, que, na prática, tem a palavra final a respeito das (re)qualificações de residências fiscais das pessoas jurídicas.

5 CONCLUSÃO

Os aspectos subjetivos relacionados ao escopo de aplicação do Modelo de Convenção da OCDE dirigem-se ao conceito de residência e, portanto, somente os residentes de um ou de ambos Estados Contratantes fazem *jus* aos benefícios de um tratado em matéria tributária.

Nos termos do artigo 4 do Modelo de Convenção da OCDE, a definição do termo “residente” é dada pela legislação interna dos Estados Contratantes e endereça aqueles que estão sujeitos à tributação em virtude do seu domicílio, residência, sede da sua direção ou qualquer outro critério de natureza análoga.

Sob o ponto de vista pragmático, o dispositivo mencionado acima indica que a responsabilidade tributária total em um dos dois Estados Contratantes conduz ao aproveitamento de um tratado em matéria tributária.

Para aplicação das regras de alocação dos direitos tributários e dos métodos para eliminação de dupla tributação constantes nos tratados em matéria tributária, faz-se necessário a atribuição do *status* de Estado de residência para apenas um dos Estados Contratantes.

Todavia, com a globalização e a maior mobilidade de capitais, situações de dupla residência sucederam com maior frequência, especialmente, diante do avanço tecnológico da comunicação e da própria economia, bem como em razão de planejamentos tributários (abusivos) realizados pelos contribuintes.

¹⁶ Para uma análise crítica em relação ao guia de orientações publicadas pela OCDE e suas falhas metodologias, ver: MORENO, Andrés Báez. COVID-19 and Fiscal Policies: Unnecessary and Yet Harmful: Some Critical Remarks to the OECD Note on the Impact of the COVID-19 Crisis on Tax Treaties. 48, *Intertax*, Issue 8, pp. 814-830, 2020.

Nas situações de dupla residência de pessoas físicas, o artigo 4 do Modelo de Convenção da OCDE organiza um sistema de conexões subsidiários (ou conjunto de testes) para determinar a única residência fiscal relevante, o qual deverá ser aplicado na ordem sequencial (*tiebreaker rules*), de acordo os critérios de habitação permanente, centro de interesses vitais, permanência habitual, nacionalidade e procedimento amigável.

Para as pessoas jurídicas, de acordo com o artigo 4 do Modelo de Convenção da OCDE, a determinação da residência fiscal se dará através de procedimento amigável realizado pelas autoridades competentes dos Estados Contratantes, com base no critério do local da direção efetiva ou em quaisquer outros fatores considerados relevantes para o caso.

Enquanto o procedimento amigável apresenta-se como último critério de desempate que deverá ser aplicado no conjunto de testes para determinação da residência escolhida para pessoas físicas e constitui uma obrigação de resultado, este apresenta-se como o principal e único critério para verificar a preferência na repartição da competência tributária no caso de pessoas jurídicas e constitui uma obrigação de meio para as autoridades competentes dos Estados Contratantes.

O conceito de residência fiscal foi colocado à prova com a pandemia de COVID-19, pois esta demandou que diversas jurisdições ao redor do globo estabelecessem medidas de saúde pública, as quais acabaram por restringir o deslocamento dos indivíduos e demandaram a remodelação dos negócios e padrões de gestão para as corporações.

A OCDE publicou orientações sobre o impacto da pandemia de COVID-19 nos tratados em matéria tributária, notadamente, no que tange à interpretação das disposições relativas à residência fiscal com vistas a evitar a dupla tributação decorrentes das medidas de saúde pública.

Para as pessoas físicas, duas situações fáticas relevantes foram endereçadas, sendo: caso um indivíduo seja retido por contada pandemia de COVID-19, o *status* de residente continuará sendo atribuído ao Estado de origem; e caso ele tenha adquirido *status* de residente em um país por conta de seu trabalho e tenha retornado (temporariamente) para seu país de origem em função da pandemia, a OCDE considera improvável que ele retome a condição de residente do país de origem.

No caso das pessoas jurídicas, o ponto central está vinculado a relocação da direção efetiva em virtude da impossibilidade de reuniões dos membros de conselhos diretores de empresas, que se vincula também ao caso das pessoas físicas, sendo considerado como pouco provável a mudança da residência fiscal das empresas, desde que essa impossibilidade de reunião seja temporária, tendo como ponto cego o fato de que há uma interação entre essas

situações e a dos seus diretores pessoas físicas, que passaram a não ter de se deslocar para as reuniões, o que deve permanecer como tendência prospectiva.

Em que pese os esforços empreendidos pela OCDE, as orientações publicadas não identificaram os problemas derivantes da pandemia de COVID-19 de maneira profunda e em todas suas facetas; mais ainda, a observância destas orientações certamente irá depender de uma conduta interpretativa leniente por parte das administrações tributárias domésticas ou, mesmo, mudanças legislativas ou regulamentares internas, o que é bastante improvável, especialmente frente a normas bastante objetivas relacionadas a definição da residência fiscal.

REFERÊNCIAS

ACCIOLY, Hildebrando. **Tratado de Direito Internacional Público**, 3ª edição, Vol. I, São Paulo: Quartier Latin, 2009.

BRÄUMANN, Peter; TUMPEL, Michael. The Tiebreaker for Dual Resident Companies, the holding Period for Intercompany Dividends and the Modifications to Article 13(4) of the OECD Model. *in* LANG, Michael *et al* (coords.), **Base Erosion and Profit Shifting (BEPS) – The Proposals to Revise the OECD Model Convention**, Vienna: Linde, 2016.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito Tributário: linguagem e método**. 2ª edição. São Paulo: Noeses, 2008.

COLLIER, Richard; PIRLOT, Alice; VELLA, John. Tax Policy and the COVID-19 Crisis, 48, **Intertax**, Issue 8, 2020, pp. 1-24.

COUZIN, Robert. **Corporate Residence and International Taxation**. Amsterdam: IBFD, 2002.

GOMES, Lívio Marcus. Relatório do Projeto de Pesquisa Coletiva “Base Erosion and Profit Shifting (BEPS)” *in*: SCHOUERI, Luís Eduardo; GOMES, Marcus Lívio (Coord.). **A Tributação Internacional na Era Pós-BEPS: soluções globais e peculiaridades de países em desenvolvimento**. Vol. 1. Rio de Janeiro: Editora Lumen Juris, 2016.

IFA. **IFA Cahiers 2016 - Volume 101A**: Dispute resolution procedures in international tax matters.

LANG, Michael. **Introduction of the Law of the Double Taxation Convention**, 2nd edition, Vienna: Linde, 2013.

MAISTO, Guglielmo *et al.* Dual Residence of Companies under Tax Treaties (2018). **IBFD International Tax Studies**, 2018, pp. 3-84.

MOREIRA, Francisco Lisboa. O Projeto de Combate à Erosão das Bases Tributárias e Movimentação de Lucros (BEPS) da OCDE e a Política Tributária Internacional Brasileira: Algumas Reflexões *in* ROCHA, Sergio André Rocha; TÔRRES, Heleno (coords.), **Direito Tributário Internacional Homenagem ao Professor Alberto Xavier**, São Paulo: Quartier Latin do Brasil, 2016.

MORENO, Andrés Báez. COVID-19 and Fiscal Policies: Unnecessary and Yet Harmful: Some Critical Remarks to the OECD Note on the Impact of the COVID-19 Crisis on Tax Treaties. 48, **Intertax**, Issue 8, pp. 814-830, 2020.

OECD. **Model Tax Convention on Income and on Capital**, 2017.

OECD. **OECD Secretariat Analysis of Tax Treaties and the Impact of the COVID-19 Crisis**, 2020. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=127_127237-vsdagpp2t3&title=OECD-Secretariat-analysis-of-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-Crisis>. Acesso em: 05 abr. 2021.

OECD. **Updated Guidance on Tax Treaties and the Impact of the Covid-19 Pandemic**, 2021. Disponível em: <https://read.oecd-ilibrary.org/view/?ref=1060_1060114-o54bvc1ga2&title=Updated-guidance-on-tax-treaties-and-the-impact-of-the-COVID-19-pandemic>. Acesso em: 05 abr. 2021.

SCHÖN, Wolfgang, Taxation and Democracy. **Tax Law Review**, Vol. 72, Forthcoming, Working Paper of the Max Planck Institute for Tax Law and Public Finance, 2018. Disponível em: <<https://ssrn.com/abstract=3267279>>. Acesso em: 05 abr. 2021.

SCHOUERI, Luís Eduardo. **Preços de Transferência do direito tributário brasileiro**, 2ª edição, São Paulo: Dialética, 2006.

SCHOUERI, Luís Eduardo. Residência fiscal da pessoa física. **Direito Tributário Atual**, São Paulo: Dialética, v. 28, 2002, pp. 149-172.

TÔRRES, Heleno Taveira. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. São Paulo: Revista dos Tribunais. 2001.

VITA, Jonathan Barros. **Teoria Geral do Direito: Direito Internacional e Direito Tributário**, São Paulo: Quartier Latin, 2011.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, Rio de Janeiro: Forense, 2005.