

1. Introdução

O presente artigo tem o objetivo de analisar o conceito de “Equiparação” às pessoas jurídicas residentes no Brasil para fins de tributação das filiais, sucursais e agências de pessoas jurídicas com sede no exterior.

São vistos os conceitos de elementos de conexão sob o ponto de vista subjetivo a partir de dos critérios da nacionalidade ou da residência e domicílio, em sentido amplo, do ponto de vista da pessoa jurídica e a previsão dos referidos critérios no âmbito da legislação brasileira.

Ao final, são traçadas as principais conclusões para o conceito do critério de conexão atualmente adotado pela legislação brasileira para fins de revisão da metodologia atualmente adotada.

2. Elementos de conexão subjetivos

2.1. Brevíssimas considerações sobre o critério da Nacionalidade

Os efeitos da globalização na economia mundial são de extrema relevância para a tributação internacional, de um lado, e da cooperação internacional em matéria tributárias, de outro lado (RISTER, 2021).

As transações mercantis e financeiras em âmbito internacional são suscetíveis de bitributação, o que atrai o interesse dos Estados na celebração de convenções internacionais para eleição de um critério de conexão: o domicílio, a nacionalidade ou o local da celebração do negócio jurídico (RISTER, 2021).

A justificativa do poder de tributar com fundamento na nacionalidade não prevaleceu na doutrina. Xavier menciona que nem a autoridade de Baldo tampouco o momento histórico, em especial na Alemanha, fizeram predominar o critério de conexão que, nas pessoas jurídicas, estabelece um laço de pertinência com o ordenamento jurídico vigente que concede personalidade àquele ente moral (1998, p. 239).

A reiteração da prática de os Estados tributarem os estrangeiros residentes no seu território e absterem-se de submeter à tributação os nacionais residentes no estrangeiro guiou a orientação doutrinária por critério diverso da nacionalidade.

Explica-se o dilema da doutrina: ou aceitar que a tributação dos estrangeiros significaria uma derrogação do princípio da nacionalidade, a ponto de colocar em dúvida o próprio princípio da nacionalidade como justificativa para o poder tributário dos Estados (e consequentemente da soberania), ou justificar essa tributação com fundamento em outro princípio (por exemplo, vinculação econômica), o que significava, em outros termos, quebra da unidade do princípio.

Atualmente, a nacionalidade é irrelevante para definição do poder tributário dos Estados, salvo no caso dos Estados Unidos e das Filipinas, com relação aos impostos sobre rendimentos, e Turquia e Estados Unidos, em matéria de impostos sobre sucessões e doações (XAVIER, 1998, p. 240).

2.2. Nacionalidade da pessoa jurídica

Diferentemente da pessoa natural, o nascimento da pessoa jurídica, ato jurídico, não é uma ocorrência natural que constitui um fato jurídico de reconhecimento automático e universal.

Ao contrário, a constituição da pessoa jurídica depende do atendimento de requisitos indispensáveis, previstos na lei de cada país, que não apresentam uniformidade de critérios de um sistema jurídico a outro (DOLINGER, 2003, p. 483).

Enquanto a pessoa física se vincula a um Estado, ou seja, liga-se a esse em sua acepção pessoal de soberania (povo), para a pessoa jurídica vale o princípio de dependência originária a determinada ordem jurídica.

Evidentemente, que a nacionalidade das pessoas jurídicas de direito público não enseja maiores problemas. Externamente, são entes de direito internacional, que conferem nacionalidade às pessoas. Internamente, são unidades político-administrativas que, por decorrência da primeira característica, não podem ter nacionalidade diversa do Estado que constituem (PEREIRA, 2004, p. 328).

Desta forma, a questão coloca-se em relação às pessoas jurídicas de direito privado.

Assim, somente dentro da teoria da realidade técnica, é possível suscitar o problema ora objeto de debate: tendo em vista que a pessoa jurídica é um ente real, dotado de personalidade própria atribuída pelo direito, o caráter de nacional ou estrangeira é

determinante para fixação dos direitos, da lei aplicável, dos requisitos para criação e existência (PEREIRA, 2004, p. 329).

Para haver o reconhecimento universal de uma pessoa jurídica, será preciso que o ordenamento jurídico do país onde ela adquira personalidade jurídica lhe outorgue reconhecimento.

Antes de cogitar-se do domicílio da pessoa jurídica, é preciso que ela tenha reconhecida juridicamente a sua personalidade, reconhecida pelo Estado onde se constitui ou estabelece sua sede ou qualquer outro critério, em suma, onde estabelece um vínculo de nacionalidade.

Se a pessoa jurídica é reconhecida pela lei de sua nacionalidade, passa a ter existência além fronteira. A capacidade em qualquer pessoa jurídica depende da capacidade atribuída no país de sua nacionalidade.

O reconhecimento pela lei da nacionalidade é universal e imutável, ainda que, para efeitos de funcionamento em outros países diversos do da nacionalidade, requisitos suplementares sejam exigidos.

A determinação da nacionalidade da pessoa jurídica é uma caracterização técnico-jurídica, ou seja, depende de um critério a ligar o nascimento daquela a um ordenamento jurídico que fundamente sua existência. Ao contrário, com relação às pessoas físicas, a competência para atribuição encerra um fator político, decorrente de escolhas previstas muitas vezes na própria Constituição.

Evidência da diferença entre o reconhecimento da nacionalidade entre pessoas físicas e jurídicas é o fato de competir a cada Estado, em relação às pessoas físicas, dizer quem são seus nacionais, não havendo possibilidade para atribuir qualquer outra nacionalidade. No entanto, para as pessoas jurídicas, é perfeitamente possível atribuir a nacionalidade estrangeira (DOLINGER, 2003, pp. 485-486).

Quanto à atribuição de nacionalidade à pessoa jurídica, vários são os critérios: (i) a nacionalidade ao domicílio ou sede representativa, ou seja, será nacional do país em que se reúnem as assembleias ou onde tem assento seus órgãos de administração; (ii) o centro principal dos negócios; (iii) a nacionalidade dos indivíduos que a formam, ou, em uma variante do anterior, em função do grupo de controle; (iv) o lugar sob cuja legislação se constitui a nacionalidade (PEREIRA, 2004, p. 330).

São três os principais sistemas para determinação da nacionalidade: (i) local da constituição, isto é, local do ato de fundação; (ii) local da sede social, que pode ter variações: sede da assembleia, sede do conselho de administração; (iii) controle econômico, ou seja, o centro principal de negócios ou de exploração econômica.

2.3. Nacionalidade da pessoa jurídica no direito brasileiro

A introdução do Código Civil de 1916, em seu art. 19, reconhecia expressamente as pessoas jurídicas estrangeiras, e o art. 21 dispunha que “a lei nacional das pessoas jurídicas lhes determina a capacidade”. A pessoa jurídica tinha sua capacidade determinada pela lei nacional.

O direito internacional privado brasileiro não havia, todavia, fixado critério para determinação da nacionalidade. A Lei de Introdução às Normas do Direito Brasileiro (LINDB) supriu a lacuna, ao dispor:

Art. 11. As organizações destinadas a fins de interesse coletivo, como as sociedades e as fundações, obedecem à lei do Estado em que se constituírem.

À ‘expressão organizações destinadas a fins de interesse coletivo’ era preferível ‘pessoas jurídicas’, como constava da introdução de 1916. Mas, de qualquer modo, definiu o critério de determinação da lei nacional da pessoa jurídica: a lei do Estado em que se constituírem.

Uma interpretação conjunta dos dois diplomas leva a seguinte conclusão: o reconhecimento da personalidade e da capacidade das pessoas jurídicas, no direito internacional privado brasileiro, decorre da lei de sua nacionalidade, que é determinada pelo país de sua constituição (DOLINGER, 2003, p. 501).

Há três sistemas de reconhecimento da personalidade: (i) sistema de reconhecimento individual, em que o reconhecimento da personalidade jurídica ocorre individualmente para cada sociedade estrangeira; (ii) sistema de reconhecimento coletivo, que vincula o reconhecimento às pessoas jurídicas daqueles países que assegurem reciprocidade de tratamento; e (iii) sistema de reconhecimento de pleno direito, que exige a constituição regular pela *lex societatis* (TÔRRES, 2001, p. 182).

Ao contrário do que afirma Tôrres, em três passagens¹, o Brasil possui dispositivo expresso de hospitalidade, ou seja, de reconhecimento de pleno direito de sociedades constituídas em outro Estado.

Através do Decreto 2.427, de 1997, o Brasil promulgou a Convenção sobre Personalidade e Capacidade das Pessoas Jurídicas no Direito Internacional Privado, de 24 de maio de 1984, nos seguintes termos:²

ANEXO AO DECRETO QUE PROMULGA A CONVENÇÃO
INTERAMERICANA SOBRE A PERSONALIDADE E CAPACIDADE DE
PESSOAS JURÍDICAS NO DIREITO INTERNACIONAL PRIVADO

(...)

Art. 1º Esta Convenção aplicar-se-á às pessoas jurídicas constituídas em qualquer dos Estados-Partes entendendo-se por pessoa jurídica toda entidade que tenha existência e responsabilidade próprias, distintas das dos seus membros ou fundadores e que seja qualificada como pessoa jurídica segundo a lei do lugar de sua constituição.

Esta Convenção será aplicada sem prejuízo de convenções específicas que tenham por objetivo categorias especiais de pessoas jurídicas.

Art. 2º A existência, a capacidade de ser titular de direitos e obrigações, o funcionamento, a dissolução e a fusão das pessoas jurídicas de caráter privado serão regidos pela lei do lugar de sua constituição.

Entender-se-á por ‘lei do lugar de sua constituição’ a do Estado-Parte em que forem cumpridos os requisitos de forma e fundo necessários à criação das referidas pessoas.

Art. 3º As pessoas jurídicas privadas devidamente constituídas num Estado-Parte serão reconhecidas de pleno direito nos demais Estados-Partes. O

¹ As passagens são as seguintes: “Na América Latina, foram concluídas a Convenção Interamericana sobre Conflitos de Leis em Matéria de Sociedades Mercantis, de 08 de maio de 1979 e a Convenção sobre a Personalidade e a Capacidade de Pessoas Jurídicas no Direito Internacional Privado, de 24 de maio de 1984. O Brasil, todavia, não ratificou nenhuma delas (...)”, “Estes países [Argentina e Uruguai] são signatários da Convenção Interamericana sobre Conflitos de Leis em Matéria de Sociedades Comerciais, de 1979, cujo art. 3º consagra o princípio da hospitalidade (...)” e “O direito brasileiro não dispõe de nenhuma regra expressa sobre reconhecimento da personalidade jurídica de sociedades estrangeiras (...) ficamos sem qualquer enunciado prescritivo de ‘hospitalidade’”. TÔRRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001, pp. 150, 182 e 183, respectivamente.

² Promulga a Convenção Interamericana sobre Personalidade e Capacidade de Pessoas Jurídicas no Direito Internacional Privado, concluída em La Paz, em 24/05/1984.

reconhecimento de pleno direito não exclui a faculdade do Estado-Parte exigir comprovação de que a pessoa jurídica existe conforme a lei do lugar de sua constituição.

Em caso algum a capacidade reconhecida às pessoas jurídicas privadas constituídas num Estado-Parte poderá ser maior do que a capacidade que a lei do Estado-Parte que as reconheça outorgue às pessoas jurídicas constituídas neste último.

Art 4º À realização de atos compreendidos no objeto social das pessoas jurídicas privadas aplicar-se-á a lei do Estado-Parte em que se realizem tais atos.

Art. 5º As pessoas jurídicas privadas constituídas num Estado-Parte que pretendam estabelecer a sede efetiva de sua administração em outro Estado-Parte poderão ser obrigadas a cumprir os requisitos estabelecidos na legislação deste último.

(...)

A convenção adotou o critério da incorporação sem fazer nenhuma ressalva a qualquer outra exigência.

É preciso diferenciar o reconhecimento da pessoa jurídica estrangeira, que decorre exclusivamente da lei de sua nacionalidade, do critério para que possa funcionar no país, sendo necessário, para tanto, a submissão às leis brasileiras.

A diferença justifica o advérbio ‘entretanto’ na redação do parágrafo 1º, do art. 11, da LINDB:

Art. 11, § 1º Não poderão, *entretanto*, ter no Brasil filiais, agências ou estabelecimentos antes de serem os atos constitutivos aprovados pelo Governo brasileiro, ficando sujeitas à lei brasileira.

Evidentemente que a pessoa jurídica, atuando além dos limites da ordem jurídica que tornou possível seu nascimento e, conseqüentemente, o seu reconhecimento jurídico, está subordinada a uma ordem legal secundária, condicionante do seu funcionamento. No entanto,

tal evidência não desnatura a qualidade permanente dada pela ordem jurídica originária (PEREIRA, 2004, p. 331).

De fato, o reconhecimento da personalidade e a capacidade jurídica dependem da lei nacional, enquanto que para a instalação, por meio de filial, agência ou estabelecimento, a pessoa jurídica haverá de submeter os atos constitutivos ao poder executivo federal pro expressa previsão legal, sujeitando-se à lei brasileira no tocante ao funcionamento no país (DOLINGER, 2003, p. 501).

O tema da condição jurídica para abertura de filiais, agências ou estabelecimentos de pessoa jurídica estrangeira no Brasil envolve diferentes áreas do Direito como o Direito Civil, o Direito Empresarial e o Direito Tributário.

Além da LINDB, que traz as regras pertinentes ao direito privado internacional no Brasil, é preciso considerar os dispositivos do direito interno, que definem a nacionalidade das pessoas jurídicas brasileiras.

Antes da vigência do Código Civil de 2002, os artigos 59 a 73 do Decreto-Lei nº 2.627, de 1940, antiga Lei de Sociedades Anônimas, que tratavam da sociedade anônima ou da companhia cujo funcionamento depende de autorização da União Federal (governo central) para funcionar, das sociedades anônimas ou companhias nacionais e estrangeiras, foram expressamente mantidos pelo art. 300 da vigente Lei de Sociedades Anônimas, Lei nº 6.404, de 1976:

Art. 300. Ficam revogados o Dec.-lei 2.627, de 26 de setembro de 1940, com exceção dos arts. 59 a 73, e demais disposições em contrário.

No entanto, desde o Código Civil de 2002, a matéria referente às sociedades que dependem de autorização estatal para instalação e funcionamento, da sociedade nacional e da estrangeira passou a ser inteiramente regulada pelos artigos 1123 a 1141 desse diploma, o que implica na revogação implícita dos artigos do decreto-lei mencionado, conforme dicção do art. 2º, § 1º, da LINDB:

Art. 2.º Não se destinando à vigência temporária, a lei terá vigor até que outra a modifique ou revogue.

§ 1.º A lei posterior revoga a anterior quando expressamente o declare, quando seja com ela incompatível ou *quando regule inteiramente a matéria de que tratava a lei anterior*. (grifo nosso).

Disponha o art. 60 do Decreto-Lei nº 2.627, de 1940:

Art. 60. São nacionais as sociedades organizadas na conformidade da lei brasileira e que têm no País a sede de sua administração.

Alguns autores acusaram o artigo do decreto-lei de estar em contradição com o art. 11, da LINDB. Para eles, enquanto na lei de introdução a nacionalidade da pessoa jurídica é determinada pelo país da constituição, no decreto-lei exigia-se a sede de administração no Brasil para se reconhecer a nacionalidade brasileira.

Mas a doutrina, liderada por Serpa Lopes, afastou a aparente antinomia. Para a caracterização da nacionalidade brasileira, e exclusivamente para esta nacionalidade, prevalecia a regra do art. 60. Por outro lado, a regra do art. 11 vale para as sociedades estrangeiras, para resolver o conflito de leis no espaço, mas não para a nacionalidade brasileira, definida pelo direito interno, ou seja, pelo art. 60, do Decreto-Lei nº 2.627, de 1940 (DOLINGER, 2003, p. 502).

No atual diploma civil, a regra do art. 60 foi reproduzida no art. 1126, sem alterações:

Art. 1126. É nacional a sociedade organizada na conformidade da lei brasileira e que tenha no País a sede de sua administração.

Há dois tipos de normas na legislação: o art. 11, de direito internacional privado, e o art. 1126, de direito interno. Enquanto o DIP determina a nacionalidade da pessoa jurídica no plano internacional, estabelecendo o critério de determinação da nacionalidade da pessoa jurídica estrangeira, o direito interno estabelece que a sociedade anônima brasileira deverá atender a duas condições: (i) organizada na conformidade da lei brasileira e (ii) ter no país a sede de sua administração.

A questão da sociedade estrangeira, tratada nos artigos 1134 e seguintes do Código Civil de 2002, será abordada no tema da condição jurídica para abertura de filiais, agências ou estabelecimentos de pessoa jurídica estrangeira no País.

3. Residência e domicílio

Os conceitos de domicílio e residência são vitais para o delineamento do poder tributário dos Estados. Xavier compara sua importância com o critério de conexão da nacionalidade quanto ao conflito de leis no Espaço (direito internacional privado) (XAVIER, 1998, p. 252).

A definição de residência é fundamental no direito tributário de qualquer Estado Nacional porque determina o regime tributário atribuído: territorialidade pura, no caso de não-residentes, ou universalidade, para os residentes (TÓRRES, 2001, p. 125).

Saliente-se ainda que os conceitos de residência e domicílio apresentam autonomia em relação ao seu emprego em outros ramos do Direito – como o Direito Civil e o Direito Empresarial, na medida que cada ramo modela e utiliza tais termos em função de objetivos e interesses próprios.

Mesmo a definição e alcance dos conceitos de residência e domicílio, em relação à definição dos limites do poder tributário de cada Estado, é distinta do conceito de domicílio tributário de direito interno, referido no art. 127, do Código Tributário Nacional (XAVIER, 1998, p. 252).

De fato, quando da elaboração do Código Tributário Nacional, no anteprojeto de autoria de Rubens Gomes de Sousa, que serviu de base aos trabalhos da Comissão Especial do código, o art. 153, com conteúdo equivalente ao art. 127 mencionado, porém com redação menos sintética, dispunha (SOUSA, 1954, p. 303):

Art. 153. O domicílio tributário do sujeito *define*, sem prejuízo do disposto na legislação tributária aplicável, *a competência territorial das autoridades administrativas ou judiciárias* para promover a constituição, arrecadação e cobrança dos créditos tributários, instaurar processos para imposição de penalidades, e exigir o cumprimento das obrigações tributárias acessórias. (grifo nosso).

A noção de domicílio presente no CTN contempla a circunscrição territorial para o cumprimento de deveres fixados pelo direito tributário interno, com vistas a localizar o sujeito passivo e determinar a autoridade fazendária competente a praticar os atos relativos àqueles contribuintes (XAVIER, 1998, p. 253).

A análise do direito comparado demonstra que os conceitos de domicílio e residência ora são coincidentes ora, divergentes. Entretanto, pode-se afirmar que domicílio liga o sujeito passivo ao território do ente tributante de maneira mais forte do que a residência, ou seja, exige não só a presença duradoura, mas também a intenção de permanecer (XAVIER, 1998, p. 253).

De uma forma geral, os ordenamentos jurídicos, para fins de caracterização do *status* dos sujeitos dentro de seu território, empregam as expressões residentes ou não residentes, em detrimento do termo domicílio (TÔRRES, 2001, p. 125).

Tôrres ainda considera a distinção domicílio e residência, no direito tributário internacional, desprovida de sentido, sendo que a tributação sobre a renda, no Brasil, usa ambos como sinônimos (2001, p. 127).

No entanto, mesmo naqueles sistemas jurídicos em que não há diferenças entre o emprego dos termos residência e domicílio, como observa Xavier, é preciso reconhecer que uns optam pela concepção subjetivista enquanto outros adotam a concepção objetivista de residência.

Aquelas legislações que adotam a concepção subjetivista, para configuração da residência, demandam a intenção de o agente se tornar residente, acompanhada, evidentemente, da estada duradoura dentro do território – ou seja, atos concretos. Nas palavras de Xavier, “a aquisição da residência resulta da conjugação do *corpus* e do *animus*” (XAVIER, 1998, p. 254).

A análise da presença dos dois elementos dependerá dos critérios e suposições assumidos pelas autoridades fiscais na apreciação do *status* de residente – verdadeiro teste de realidade.

Por outro lado, os ordenamentos tributários que não reclamam a intenção de o sujeito permanecer de forma duradoura dentro do território adotam a concepção objetivista de residência, ou seja, estipulam um lapso temporal para conversão da mera permanência em residência.

3.1. Residência da pessoa jurídica

A qualificação da residência das pessoas jurídicas, como expõe Tôrres, é complexa em virtude da variedade de estruturas que esses entes dotados de personalidade jurídica podem assumir.

Evidentemente que os Estados que estruturam seus regimes jurídicos para residentes com base na renda mundial, ao definirem os critérios que configuram a sua residência, buscam considerar o maior número de sujeitos possível, em especial com relação às pessoas jurídicas.

O contraponto da adoção de um sem-número de critérios para fixação da residência fiscal é a possibilidade de configuração de dupla-residência, ou seja, uma mesma pessoa jurídica ser considerada residente em dois Estados, com a conseqüente tributação, em ambos, pelo princípio da universalidade.

É comum haver uma confusão entre a nacionalidade e a residência, em relação à residência da sede da pessoa jurídica, matriz ou equivalente, porque, em diversas legislações estrangeiras que empregam e aplicam referidos conceitos, os critérios para definição de ambos são equivalentes. Em regra, as empresas nacionais cumprem os requisitos para a residência (TÔRRES, 2001, p. 147).

No entanto, para Tôrres, diversa é a questão da “residência por equiparação”, cujo escopo é aplicar o mesmo tratamento do residente ao não residente, ou seja, a tributação da renda universal³. Nesta, os critérios são menos rigorosos do que para o reconhecimento da residência, sendo necessária a mera base fixa ou a atuação por meio de intermediários por período superior a um mínimo determinado (TÔRRES, 2001, pp. 147-148).

Assim, a afirmação de que a residência e a nacionalidade se confundem somente é válida para a sede da pessoa jurídica e não à residência de filial, sucursal ou agência ou controlada ou coligada.

3.2. Residência da pessoa jurídica no direito brasileiro

³ Art. 159, do RIR/99.

Para efeito de aplicação da legislação de imposto sobre a renda e proventos de qualquer natureza, eram consideradas pessoas jurídicas, segundo o art. 159, I, do RIR/2018, “as pessoas jurídicas de direito privado domiciliadas no país, sejam quais forem seus fins, nacionalidade ou participantes no capital”.

Não há, na legislação tributária, qualquer referência expressa sobre a definição de residência ou domicílio da pessoa jurídica, que importe para o Direito Tributário Internacional, de sorte que o conceito advém do direito civil: “o lugar onde funcionarem as respectivas diretorias e administrações, ou onde elegerem domicílio especial no seu estatuto ou atos constitutivos”.

Essa é a redação ao art. 75, inciso IV, do atual Código Civil de 2002, que reproduz, em linhas gerais e sem alteração, a redação do art. 35, IV, do Código Civil de 1916 (XAVIER, 2005, p. 296).

De fato. Há necessidade de se reconhecer a unidade do sistema jurídico, ainda que, por finalidades didáticas, houve-se separar o estudo do Direito Tributário. Os elementos da ordem jurídica encontram ligados, seja por subordinação seja por coordenação, e não raro o direito tributário socorre-se de conceitos empregados em outros ramos (CARVALHO, 2004, pp. 13-14).

O regime de residência não se relaciona com a nacionalidade, uma vez que aquela (residência) representa o vínculo entre o sujeito e os limites territoriais de vigência do sistema jurídico, ao passo que a nacionalidade exprime, para as pessoas jurídicas, um “vínculo de pertencibilidade” com o ordenamento jurídico que conferiu personalidade àquele ente moral (TÔRRES, 2001, p. 128).

A residência, enquanto critério de conexão pessoal, presta-se à atribuição do regime do sujeito passivo, residente ou não residente, e, conseqüentemente, para determinação da base de cálculo e alíquota. O respectivo fato jurídico tributário, que ensejou o nascimento da obrigação tributária, liga-se ao território por critério de conexão material.

Assim, havendo um critério de conexão, material ou pessoal, poderá a pessoa jurídica ligar-se a determinado território, incidindo o poder tributário daquele Estado. E estando o fato jurídico tributável no âmbito espacial da legislação nacional, a residência é o critério para determinação do regime, territorialidade pura ou universalidade (TÔRRES, 2001, p. 129).

4. Conclusão

Inicialmente, foram feitas brevíssimas considerações sobre o conceito de nacionalidade como critério de tributação, diante da prática reiterada dos Estados de tributarem os estrangeiros residentes no seu território.

No capítulo seguinte, em relação às pessoas jurídicas de direito privado, foram vistos os critérios de conexão, agrupados nos seguintes grupos (i) local da constituição, (ii) local da sede social, e (iii) controle econômico.

No direito brasileiro, conforme visto, há dois tipos de normas na legislação: o art. 11, da LINDB, de direito internacional privado, e o art. 1126, do Código Civil: enquanto o primeiro determina a nacionalidade da pessoa jurídica no plano internacional, estabelecendo o critério de determinação da nacionalidade da pessoa jurídica estrangeira, o direito interno estabelece que a sociedade anônima brasileira deverá atender a duas condições: (i) organizada na conformidade da lei brasileira e (ii) ter no país a sede de sua administração.

No capítulo três, foram vistos os conceitos de residência e domicílio, sua importância para o direito tributário (residentes e não-residentes), a diferença para o conceito previsto no art. 127 do atual Código Tributário Nacional e a divergência doutrinária sobre o seu significado e alcance.

Em relação à residência da pessoa jurídica, foi vista a confusão entre a nacionalidade e a residência, em relação à residência da sede da pessoa jurídica, matriz ou equivalente, afastando-se a identidade entre nacionalidade e residência para as filiais, sucursais ou agências ou controladas ou coligadas.

Por fim, foi analisado o conceito de residência da pessoa jurídica no direito brasileiro. A residência, enquanto critério de conexão pessoal, presta-se à atribuição do regime do sujeito passivo. Residência como critério material de conexão e, dentro do âmbito espacial, como critério da determinação do regime tributário aplicável.

5. Doutrina

CARVALHO, Paulo de Barros. **Curso de Direito Tributário**. 16ª ed. São Paulo: Saraiva, 2004.

DOLINGER, JACOB. **Direito Internacional Privado**. 7ª ed. Rio de Janeiro: Renovar, Rio de Janeiro, 2003.

PEREIRA, Caio Mário da Silva. **Instituições de Direito Civil**. V 1. 20ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2004.

RISTER, Carla Abrantkoski. **Cooperação Internacional Tributária: combate aos paraísos fiscais**. São Paulo: Editora Dialética, 2021.

SOUSA, Rubens Gomes de. **Trabalhos da Comissão Especial do Código Tributário Nacional**. Rio de Janeiro: Ministério da Fazenda, 1954.

TÔRRES, Heleno. **Pluritributação Internacional sobre as Rendas de Empresas**. 2ª ed. São Paulo: RT, 2001.

XAVIER, Alberto. **Direito Internacional Tributário do Brasil**. 5ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 1998.

_____, Alberto. **Direito Internacional Tributário do Brasil**. 6ª ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005.

6. Legislação

BRASIL. Lei Federal 6.404, de 15 de dezembro de 1976. Dispõe sobre as Sociedades por Ações. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l6404consol.htm]. Acesso em: 26.04.2024.

BRASIL. Decreto-Lei 4.657, de 4 de setembro de 1942. Lei de Introdução às normas do Direito Brasileiro. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/del4657compilado.htm]. Acesso em: 26.04.2024.

BRASIL. Decreto 9.580, de 22 de novembro de 2018. Regulamenta a tributação, a fiscalização, a arrecadação e a administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2015-2018/2018/Decreto/D9580.htm#art4]. Acesso em: 26.04.2024.

BRASIL. Lei 10.406, de 10 de janeiro de 2002. Institui o Código Civil. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406compilada.htm]. Acesso em: 26.04.2024.

BRASIL. Decreto 2.427, de 17 de dezembro de 1997. Promulga a Convenção Interamericana sobre Personalidade e Capacidade de Pessoas Jurídicas no Direito Internacional Privado, concluída em La Paz, em 24 de maio de 1984. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto/1997/d2427.htm#:~:text=DECRETO%20N%C2%BA%202.427%2C%20DE%2017,que%20lhe%20confere%20o%20art.]. Acesso em: 26.04.2024.

BRASIL. Decreto 2.627, de 26 de setembro de 1940. Dispõe sobre as sociedades por ações [revogado]. Disponível em: [https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/decreto-lei/Del2627compilado.htm]. Acesso em: 26.04.2024.