

A Tributação do Expatriado Estrangeiro à Luz do Direito Internacional Tributário do Brasil

*The Taxation of Foreign Expatriates
in Accordance with Brazilian International Tax Law*

Ana Carolina Assumpção Stoffel*

Resumo: É indiscutível que o Direito Internacional Privado vem ganhando cada vez mais destaque, dada a sua crescente aplicação no presente cenário mundial, especialmente diante da globalização que promove a incessante interação entre pessoas jurídicas e físicas de diferentes nacionalidades. Como uma das resultantes desse fenômeno, inúmeros profissionais são transferidos de seu país de origem, a fim de fixar residência na localidade em que a empresa para a qual trabalha possui filial, matriz ou subsidiária. Ou seja, a expatriação vem se tornando um acontecimento frequente em empresas multinacionais, e dada a complexidade envolvida no processo de transferência de um funcionário de um país para o outro, a temática precisa ser considerada de diferentes ângulos: jurídico, cultural, político, econômico, entre outros. Nessa direção, o presente trabalho dedica-se a análise das principais questões ligadas à tributação de estrangeiros que se encontram no Brasil, por questões laborais, o que significa apontar para a tributação de rendas e proventos de qualquer natureza, além de abordar critérios de conexão e residência fiscal no Direito Internacional Tributário e, por fim, abordar a relação dos principais vistos com a tributação e a política de equalização fiscal.

* Especialização em Direito Tributário na Pontifícia Universidade Católica de Minas Gerais e Especialização em Direito Internacional no Centro de Direito Internacional.

Palavras-chave: Direito Internacional Tributário. Expatriado-Estrangeiro. Residência Fiscal. Tratados Internacionais Tributários.

Abstract: There is no doubt that Private International Law is gaining more and more prominence due to its growing application in the present world scenario, especially in face of the globalization that promotes the non-stopping interaction between companies and individuals of different nationalities. As a result of this phenomenon, many professionals are transferred from their country of origin, in order to take up residence in the place which the company for which they work for has an affiliate, matrix, or subsidiary. I.e., expatriation is a commonplace event in multinational companies and given the complexity of the process of transferring an employee from one country to another, the issue needs to be considered from different angles: legal, cultural, political, economic, etc. Thus, this paper focuses on the analysis of the main issues regarding the taxation of foreigners that are in Brazil for labor issues, which means pointing at the taxation of their income and earnings of any nature, as well as to approach the criteria of connection and tax residence under the International Tax Law, and, finally, to approach the relationship of the main types of visa with taxation and the policy of fiscal equalization.

292

Keywords: International Tax Law. Foreigner Expatriates. Tax Residence. International Tax Trade.

Introdução

Os estudos sobre os impactos da globalização, em distintas sociedades, têm ressaltado, entre outros aspectos, a maior interação promovida entre os países e, de igual modo, a aproximação entre pessoas de diferentes nacionalidades. Em decorrência desse novo panorama, percebe-se, gradativamente, a consolidação do “jusprivatismo internacional” (BASSO, 2009), que se reflete diretamente na seara tributária, conforme será ora explanado.

Esse fenômeno já é reconhecido pela doutrina que assevera:

O direito internacional privado representa, na atualidade, um dos ramos do ordenamento jurídico que mais crescem em importância e significado. Essa afirmação se baseia no fato de que os povos do mundo a cada dia interagem de modo mais evidente, e as relações individuais de caráter privado se acentuam no plano das relações jurídicas, cada vez mais mescladas de “elementos estrangeiros” (BASSO, 2009, p. 3).

A partir da afirmação de Basso (2009), parece interessante pensar em como a troca de experiências entre indivíduos de distintas nacionalidades se torna latente e ganhou espaço em diversas áreas: acadêmica, familiar, política, desportiva, profissional, cultural etc¹. No ramo empresarial, esse movimento também é notável: não raramente, há empresas brasileiras que se internacionalizam e, por vezes, enviam empregados brasileiros para suas filiais estrangeiras; empresas com sedes fora do Brasil buscam ampliar suas atividades no mercado brasileiro, enviando seus funcionários em designação internacional.

Sabe-se que o envio de um empregado, a trabalho, para outro país, envolve questões de âmbito legal, econômico, político, familiar, sociocultural, entre outros. Por esse motivo, o presente estudo objetiva contribuir na discussão dessa temática, focalizando alguns dos principais aspectos jurídicos atinentes à situação fiscal do expatriado durante a sua designação para outro país que não aquele do qual é oriundo, sobretudo, no tocante à taxação das rendas e dos proventos de qualquer natureza.

¹ Nesse sentido, oportunas são as palavras de Basso (2009): “Se levarmos em conta somente o Brasil, veremos o afluxo de pessoas de todas as nacionalidades que aqui aportam e aqui estabelecem relações individuais de ordem privada. Bem como, por outro lado, o elevado número de brasileiros que deixam o país rumo à União Europeia ou aos Estados Unidos da América, para apenas excursionar ou com a intenção de estudar, submeter-se a tratamento médico-cirúrgico ou, mesmo, com o espírito de lá permanecer” (BASSO, 2009, p. 4).

Considerando que ainda há uma zona cinzenta que permeia a tributação das rendas e dos proventos do expatriado estrangeiro, a despeito de a expatriação mostrar-se cada vez mais frequente, este trabalho tece importantes considerações a respeito dos tributos incidentes sobre a renda do expatriado que venha adquirir residência fiscal no Brasil, à luz do ordenamento jurídico brasileiro, bem como os casos em que, ainda que não se perpetre tal aquisição, há exação brasileira e se verifique a legalidade de o Brasil tributar rendas e proventos de expatriados estrangeiros.

1 Definições Preliminares: Estrangeiro, Expatriado e Expatriação

294

Ao propor-se uma pesquisa que dispõe acerca da tributação internacional brasileira para expatriados, primordial se faz, ainda que de forma breve, conceituar os destinatários do *fisco internacional*.

Corriqueiramente, observa-se uma confusão entre *estrangeiro* e *expatriado* e, por vezes, tais predicativos são utilizados como sinônimos, embora isso seja feito erroneamente.

Estrangeiros são todas as pessoas que, por algum motivo, encontram-se em um país diferente do qual ostentam nacionalidade. Já o expatriado tem seu significado vinculado à carreira profissional. O expatriado é aquele que é convidado pela empresa em que trabalha a exercer suas atividades na sede, filial ou matriz no exterior, por um tempo determinado (GADEX, 2008).

Desse conceito de expatriado², parece razoável aceitar que o fenômeno da expatriação corresponde ao “[...] ato ou efeito

² Para uma leitura mais aprofundada acerca do conceito de expatriado e respectivas características e modalidades, recomendamos Tung (1981).

de expatriar-se ou ir residir em país estrangeiro” (FERREIRA apud RAMPI, 2009, p. 19).

A expatriação comporta inúmeras peculiaridades importantes, como as elencadas por Barbosa (2010):

Trata-se de um processo caro, pois implica em uma série de custos para atrair os melhores candidatos; é um processo demorado, uma vez que apreender um novo código cultural e construir uma nova forma de vida não se faz de um dia o outro; é um processo ariscado, pois ainda não foi inventado um método de seleção infalível e que considere o ser humano na sua complexidade, de forma a se controlar antecipadamente e/ou posteriormente as variáveis subjetivas que afetarão ou que afetam o seu desempenho. Apesar destas restrições, estas alternativas têm sido utilizadas em larga medida pelas empresas (BARBOSA, 2010, p. 17).

O expatriado, sujeito principal desse processo, por sua vez, é entendido como o “[...] estrangeiro-profissional que sai do seu país para viver em outro país” (RAMPI, 2009, p. 20), estando, portanto, a expatriação intimamente vinculada à transferência física de um profissional para território estrangeiro com fins profissionais, tal qual se verifica na própria legislação pátria que determina as diretrizes básicas sobre a contratação de expatriados (estrangeiros ou brasileiros), isto é, no caput do artigo primeiro da Lei nº 7.064/82: “esta Lei regula a situação de trabalhadores contratados no Brasil ou transferidos por seus empregadores *para prestar serviço no exterior*” (grifo nosso).

Na mesma direção acima mencionada, converge também a doutrina:

A contestação a estes questionamentos e temas jurídicos aos mesmos vinculados é no que consiste o objeto do presente estudo, que parte do princípio que devemos considerar como sinônimos os termos “transferido” e “expatriado”. Vamos utilizar o segundo conceito de forma mais frequente, tendo em vista que o mesmo sintetiza a idéia (sic) de transferência internacional, assim como é o termo mais utilizado no moderno âmbito empresarial-trabalhista.

Assim, o trabalhador que realiza uma transferência internacional temporária por um período superior de 12 meses, mesmo porquê (sic), conforme o parágrafo único do art. 1, da Lei 7064/82, não são considerados expatriados aqueles empregados designados para prestar serviços de natureza transitória, por período não superior a 90 dias (MORAES, 2009, p. 97).

Isso posto, é possível afirmar que todo expatriado é um estrangeiro, mas o inverso nem sempre é verdadeiro, razão pela qual, neste estudo, não se utiliza *expatriado* e *estrangeiros* como sinônimos. Além disso, para fins de maior precisão, far-se-á uso da expressão *expatriado brasileiro* para referir-se ao indivíduo brasileiro em designação no exterior e *expatriado estrangeiro* quando o alvo se dirigir ao profissional que ostente outra nacionalidade que não a brasileira e que se encontra no Brasil por questões profissionais.

296

2 A Residência Fiscal sob a Ótica do Direito Tributário Internacional do Brasil

2.1 Da Aplicação do Direito Internacional Privado do Brasil e dos Elementos de Conexão na Seara Tributária

No direito interno brasileiro, residência ou domicílio fiscal é regulado pelo Código Tributário Nacional (CTN), segundo o qual o contribuinte pode eleger o seu domicílio tributário – localidade onde exercerá as suas obrigações e seus direitos fiscais³ –, exceto em situações previstas na referida lei complementar⁴.

³ O Código Tributário Nacional (CTN) é, originalmente, uma lei ordinária. Contudo, quando foi recepcionado pela Constituição Federal de 1988, alçou *status* de lei complementar.

⁴ A escolha do domicílio fiscal pelo contribuinte e suas exceções encontram-se reguladas no artigo 127 do Código Tributário Nacional.

Observe-se que o CTN é uma lei complementar de normas gerais, aplicadas ao direito interno brasileiro. No caso dos expatriados, as regras atinentes ao domicílio fiscal não são regidas por tal Código, mas sim pelas normas de direito internacional privado brasileiro. Essa diferenciação se deve ao fato de que a expatriação não envolve somente indivíduos subordinados a um único ordenamento jurídico, mas sim a, pelo menos, dois sistemas legais distintos. Assim, a expatriação, enquanto relação privada que o é, envolve elementos de conexão, tais como, mas não apenas, nacionalidade e território nacional, que reclamam, conseqüentemente, a aplicação do direito internacional privado na esfera tributária⁵.

Ao tratar-se de uma questão que envolve elementos de estraneidade, está-se, inicialmente, diante um conflito que acaba se estendendo para a esfera da tributação internacional. Nesse quadro, emerge, pelo menos, uma questão significativa: um indivíduo nacional e residente de um país *A* que é transferido pela empresa que trabalha para um país *B*, será tributado por qual Fisco? Será eleito o Fisco do país que é nacional (e até então de sua residência) ou o do país para o qual está se mudando?

O impasse acima não resiste a uma análise mais criteriosa e revela se tratar de um mero e aparente conflito de normas tributárias de Fazendas Públicas de distintos Estados. Ao lançar-se mão do Direito Internacional Privado, verifica-se que a dificuldade logo cessa ao aplicar tal ramo do direito para

⁵ A esse respeito, as palavras de Basso (2009) são importantes: “Está definido, portanto, o âmbito de atuação da disciplina: o estudo dos casos de direito privado que contenham elementos estrangeiros, como, por exemplo, o domicílio, a nacionalidade, o país sede das empresas, o local onde a obrigação se constituiu, o local onde o imóvel se encontra etc. Não entram no âmbito de estudo do DIPr questões relativas ao direito público (e nenhum de seus ramos). Daí porque nossa disciplina também poderia ser chamada de ‘Direito Privado Especial’, isto é, aquela que estuda e busca soluções para os ‘conflitos e leis no espaço’ em matéria privada” (BASSO, 2009, p. 6).

a órbita fiscal. Tão somente observa-se um choque de interesses de arrecadações⁶, concurso de pretensão impositiva situada na esfera da política-fiscal e não no campo normativo⁷, como defende Santiago (2006):

Em suma, em nenhum dos casos há um conflito a exigir solução sob pena de impasse e perplexidade para o aplicador. O que se tem é um cúmulo (positivo ou negativo) de pretensões a reclamar tratamento por razões puramente econômicas – o que não significa, evidentemente, que sejam de menor importância ou que, em casos mais graves, não requeiram mesmo a pronta intervenção do(s) Estado(s), sob pena de grave lesão ao contribuinte (SANTIAGO, 2006, p. 64).

⁶ Desse mesmo posicionamento, partilha Nunes (2010): “Pelo fato de, no que tange a normas de Direito Público, a orientação ser em sentido absolutamente oposto, em nosso pensar, não há espaço para conflitos de normas nessa seara. O que existe é tão somente a verificação de que um fato guarda conexão com um único ordenamento e, portanto, somente por este pode ser regulado; ou não, que guarda com mais de um e, portanto, por mais de um assim pode ser. Em matéria tributária é fácil a percepção desse espírito, mormente em sede de Direito Internacional Tributário. Os acordos de vontades para evitar a dupla tributação não resolvem conflitos de normas, tão somente indicam a que ordenamento deve se submeter um dado fato dotado de elemento de estraneidade que guarde conexão com mais de um dos Estados contratantes. Nem de longe cuida-se essa situação de produção de efeitos de norma (constituição e exigência do crédito tributário mediante a constituição de uma norma jurídica individual e concreta) de um Estado no domínio territorial do outro. Concurso de pretensões impositivas, sim. Conflitos de normas, jamais” (NUNES, 2010, p. 61).

⁷ Com maestria, Heleno Taveira Tôres explica sobre a diferença entre concurso de normas e concurso de pretensões na seara da tributação internacional: “Não prestigia o bom rigor metodológico quem trata o concurso de pretensões impositivas como espécie de ‘conflito de normas’. O concurso de pretensões fiscais, plasmado em normas individuais e concretas, não cria qualquer ‘conflito’ de normas. O concurso de pretensões sobre uma matéria sujeita à tributação, para, ulteriormente, a atividade tributária interna (de cada um dos Estados) constituir os respectivos créditos tributários, não gera nenhum conflito impositivo, de dúvida sobre qual disciplina adotar ou sobre qual norma deva ser aplicável, ser decidida pelos critérios tributários de uma dada ‘norma de conflito’. Por todas essas razões, concluímos não existir, para o Direito Tributário Internacional ou para o Direito Internacional Tributário, qualquer hipótese de aplicação de norma estrangeira que venha a ser decidida por uma norma de conflito, para a resolução de concursos de pretensões impositivas” (TÔRES apud NUNES, 2010, p. 61).

A resolução de suposto conflito é possível porque o Direito Internacional Privado determina as regras para eleger qual fisco, em se tratando de Direito Tributário Internacional, é legítimo para promover a exação das rendas e dos proventos do expatriado, por meio do que se denomina de *elementos de conexão*.

No âmbito do direito internacional tributário, quando presentes, os elementos de conexão garantem legitimidade ao Brasil de tributar os expatriados estrangeiros, como pode-se depreender da asserção do ilustre doutrinador Alberto Xavier (1995), ao expressar o conceito de tais elementos:

Os elementos de conexão consistem nas relações ou ligações existentes, os objetos e os fatos com os ordenamentos tributários, distinguindo-se em subjetivos, se se reportam às pessoas (como a nacionalidade ou a residência), ou objetivos, se se reportam às coisas e aos fatos (como a fonte de produção ou pagamento da renda, o lugar do exercício da atividade, do lugar da situação dos bens, o lugar do estabelecimento permanente, o lugar de celebração de um contrato) (XAVIER, 1995, p. 218).

299

Com a conceituação anteriormente explicitada, entende-se que os elementos de conexão relativos à tributação da renda, tocante o Direito Tributário Internacional, são, o critério pessoal e o critério objetivo/material.

Neste ponto, cabe observar que a Lei nº 9.249/95, ao determinar a tributação da renda em bases universais, utilizou o elemento de conexão relacionado à pessoa do contribuinte (critério subjetivo). Isso significa que, se o contribuinte é qualificado como residente fiscal do Brasil, sua renda deverá ser tributada neste país, independentemente do Estado de origem das rendas e proventos a serem tributados.

A esse respeito, encontra-se eco nas palavras de Renato Nunes (2010):

Nos fatos ocorridos fora dos limites territoriais do Estado brasileiro, estes só ganham sentido se conotados com certas qualidades das pessoas. É o caso da tributação da renda

em bases universais, em que isso somente se faz possível mediante a qualificação do sujeito que a aufere. Sendo o contribuinte qualificado como residente neste País, tem-se a possibilidade de suas rendas auferidas ultraterritorialmente serem tributadas no Brasil (NUNES, 2010, p. 67).

Lado outro, o critério material ou objetivo considera o local de ocorrência do fato gerador como determinante de qual Estado detém o direito de tributar a renda auferida em seu território. Novamente, Nunes (2010) acrescenta dados relevantes a este estudo:

Cuidando-se de uma conexão objetiva, material, a verificação em concreto das notas configurará a ocorrência do fato no território, autorizando o ordenamento que lhe corresponda a regulá-lo (fato). Nesse caso, a nota da hipótese que permite a localização do fato equivale ao critério de conexão, a qual se acomoda no critério espacial da regra-matriz. É porque o fato ocorreu no território do ordenamento que há relação entre eles (NUNES, 2010, p. 69).

300

Pelo exposto, infere-se que o elemento de conexão material respalda a tributação pelo fisco brasileiro quanto aos fatos geradores ocorridos em seu território nacional, ainda que a renda auferida seja de um não residente. É o que ocorre, por exemplo, com o pagamento de um serviço técnico realizado por não residente fiscal do Brasil que sofre retenção de Imposto de Renda na fonte pagadora, ou seja, pela pessoa física ou jurídica que realizou a importação do serviço. Também são tributados, de acordo com a conexão material, coadunando com o princípio da tributação em bases universais (princípio da residência ou conexão subjetiva), os fatos geradores de obtenção de renda e proventos, de qualquer natureza, dentro do território brasileiro, por residentes fiscais do Brasil.

Outro importante estudioso do tema, Teixeira (2008), também destaca os elementos de conexão material e subjetivo, no entanto, nomeia-os de *princípio da fonte* e *princípio da residência*, respectivamente:

O Direito Tributário Internacional se desenvolveu, no que tange à tributação da renda, por meio da adoção de dois modelos impositivos, que se concretizaram através do princípio da fonte (*source-based taxation principle*) e do princípio da residência (*Worldwide income principle*).

O ordenamento que adota exclusivamente o princípio da fonte tributa os rendimentos dos residentes e dos não residentes, somente se produzidos ou existentes no interior do seu território. Caso a opção seja pelo princípio da residência, opera-se uma distinção entre residentes e não residentes, sendo que esse último é tributado, na grande maioria dos casos, pelos rendimentos produzidos no interior do País – ou seja, com relação aos não residentes aplica-se o princípio da fonte. Mas, no que se refere aos residentes há uma tributação dos rendimentos globais, não interessando o lugar onde os mesmos são produzidos. Os residentes são tributados pelos rendimentos auferidos internamente, bem como por aqueles oriundos do exterior (TEIXEIRA, 2008, p. 178).

Feitas tais considerações, assume-se que o elemento de conexão pessoal ou subjetivo, primeiramente analisado, é válido e utilizado não apenas pelo Brasil, mas por vários outros países, como aponta Teixeira (2008):

O Brasil, visando adotar regras padrões de tributação internacional, introduziu o princípio da renda mundial ou residência, no que se refere à tributação das pessoas jurídicas residentes no País, através do disposto no art. 25, da Lei n. 9.249 de 1995.

Em virtude desse diploma legal, as empresas residentes no Brasil passaram a ser tributadas em bases universais, ou seja, os rendimentos auferidos internamente e no exterior sofrem a incidência do Imposto de Renda das Pessoas Jurídicas. Assim, todos os rendimentos, de fonte interna e externa, devem ser somados e oferecidos à tributação, com base nas leis brasileiras (TEIXEIRA, 2008, p. 178)⁸.

Pelo até aqui exposto, parece razoável afirmar que o elemento de conexão subjetivo, amparado pelo princípio da

⁸ Em que pese a análise da doutrinadora ser voltada às pessoas jurídicas, o mesmo fundamento é válido e aplicável para as pessoas físicas.

universalidade, é válido e amplamente praticado no âmbito internacional, permitindo a tributação do contribuinte que tenha auferido renda ou proventos, independentemente do local de ocorrência do fato gerador (art. 43 do CTN), conquanto haja residência fiscal no país que pretende tributar⁹. Isso significa dizer, por exemplo, que um estadunidense, residente fiscal no Brasil, terá todas as rendas tributadas pelo fisco brasileiro, ainda que auferidas em fontes pagadoras não brasileiras, em razão de sua residência fiscal ser no Brasil.

É ainda de se atentar para o fato de que o artigo 153 da Constituição Federal dispõe, em seu inciso primeiro do parágrafo segundo, que a exação sobre as rendas e os proventos será realizada em bases universais, explicitando, novamente, tal princípio que legitima o critério de conexão sob comento. Assim, tem-se que o critério de conexão subjetivo é válido e aplicado no direito internacional tributário, sendo seus elementos: a tributação – em bases universais –, a pessoa do contribuinte e a residência fiscal.

Em consonância com os argumentos ora apresentados, fica evidente que, uma vez presentes os elementos de conexão que atraíam a exação para o fisco brasileiro, em razão de constituição de residência fiscal, a legislação aplicável à expatriação, de acordo com o direito internacional privado brasileiro, será, principalmente, o Regulamento do Imposto de Renda (RIR/99 ou Decreto n. 3.000/1.999), a Instrução Normativa nº 208, bem como

⁹ O elemento de conexão material, conforme demonstrado nas linhas anteriores, também é válido e aplicável pelo Brasil. Contudo, tal elemento possui dois vieses: a tributação pode recair tanto sobre as rendas e proventos de não residentes quanto nos rendimentos de residentes. Como o presente trabalho trata-se de tributação das rendas e dos proventos de qualquer natureza de expatriados, que adquiriram residência fiscal no Brasil, o critério de conexão material coaduna com o critério subjetivo, também conhecido como princípio da tributação em bases universais ou princípio da residência, razão pela qual será abordado com maior profundidade o elemento de conexão pessoal.

o Estatuto do Estrangeiro (Lei n. 6.815/1.980), sendo, portanto, o estrangeiro tributado, tão logo adquira residência fiscal no Brasil, em igualdade de condição com os contribuintes nacionais. Em outras palavras, existentes os elementos de conexão, no caso, fixada a residência fiscal no Brasil, o expatriado estrangeiro está sujeito à tributação sobre suas rendas e seus proventos em bases universais, de acordo com as alíquotas progressivas, determinadas pela legislação tributária brasileira.

Nesse diapasão, verifica-se ser de suma importância identificar qual é o elemento de conexão presente na situação concreta, a fim de se verificar a qual fisco o expatriado se torna contribuinte e qual será a base de cálculo da sua exação: as rendas universalmente consideradas ou apenas as rendas auferidas do fato gerador ocorrido em um determinado território nacional. Corroborando com o exposto, Teixeira (2008) tece considerações relevantes quanto à pessoa jurídica, igualmente aplicáveis à pessoa física:

Dessa forma, mostra-se de suma importância determinar se uma empresa é ou não residente no Brasil, porque uma vez sendo residente ela será tributada pela totalidade dos rendimentos auferidos, ainda que eles não tenham sido produzidos em nosso território (TEIXEIRA, 2008, p. 178).

2.2 Residência Fiscal de acordo com a Legislação Brasileira e sua Relação com o Tipo de Visto Ostentado pelo Expatriado Estrangeiro

A legislação brasileira, consoante à pessoa física, considera sujeito à taxação sobre rendas e proventos auferidos aqueles que, por determinação legal, são enquadrados como residentes fiscais do Brasil. O tipo de residência encontra-se intimamente relacionado com o visto ostentado pelo expatriado: a) pessoas que residam no Brasil em caráter permanente; b) indivíduos

que sejam detentores de visto permanente ou temporário (após o transcurso de 183 dias em um período de doze meses, neste último caso); c) brasileiros que, após terem atingido o *status* de não residentes fiscais, retornem ao território nacional com ânimo definitivo; d) brasileiros que tenham se ausentado do Brasil em caráter temporário ou se retirem, em caráter permanente, do território nacional, sem entregar a Declaração de Saída Definitiva do País.

Dados os limites deste artigo, analisar-se-ão somente as situações de residência fiscal atinentes ao expatriado estrangeiro quanto aos principais tipos de vistos e suas respectivas características, desde que guardem relação com a matéria tributária em estudo, sendo omitidos os detalhes atinentes aos vistos que não influenciam na taxação, por se inserirem em matéria de direito migratório.

304

2.2.1 Visto Temporário com e sem Contrato de Trabalho

O visto de trabalho – que encontra fundamento legal no artigo 13, inciso V, da Lei nº 6.815/80¹⁰ –, pode ser pleiteado, quando há formalização, por meio de contrato de trabalho, da relação empregatícia entre a empresa brasileira e o expatriado-estrangeiro. A partir da celebração de tal acordo de vontades, a empresa contratante deverá observar a legislação trabalhista e previdenciária brasileira, bem como arcar com os encargos trabalhistas e previdenciários, em razão do vínculo empregatício formado.

¹⁰ Transcreve-se aqui o artigo 13, inciso V, da Lei nº 6.815/80: “Art. 13. O visto temporário poderá ser concedido ao estrangeiro que pretenda vir ao Brasil: [...] V - na condição de cientista, professor, técnico ou profissional de outra categoria, sob regime de contrato ou a serviço do Governo brasileiro; [...]”.

Considerando que o expatriado entre no Brasil com contrato de trabalho previamente acordado, será o mesmo considerado residente fiscal a partir de sua entrada física em território brasileiro, conforme determina o artigo 19, inciso primeiro, do Decreto 3.000/1999, *in verbis*:

Art. 19. Sujeitar-se-á à tributação pelo imposto de renda, como residente, a pessoa física proveniente do exterior que ingressar no Brasil, com visto temporário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 12):

I - para trabalhar, com vínculo empregatício, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir da data de sua chegada; [...]

Diferente é a situação do estrangeiro que entra em território brasileiro sem possuir contrato de trabalho com pessoa jurídica brasileira. Nesse caso, o funcionário expatriado será considerado contribuinte do imposto de renda no Brasil, em caso de permanência por período igual ou superior a cento e oitenta e quatro dias, consecutivos ou não, em um lapso temporal de até doze meses, devendo observar as obrigações fiscais para com leão brasileiro, a partir da configuração de seu *status* como residente fiscal, conforme também determina o Decreto nº 3.000/99:

Art. 19. Sujeitar-se-á à tributação pelo imposto de renda, como residente, a pessoa física proveniente do exterior que ingressar no Brasil, com visto temporário (Lei nº 9.718, de 1998, art. 12):

[...]

II - por qualquer outro motivo, e aqui permanecer por período superior a cento e oitenta e três dias, consecutivos ou não, contado, dentro de um intervalo de doze meses, da data de qualquer chegada, em relação aos fatos geradores ocorridos a partir do dia subsequente àquele em que se completar referido período de permanência.

[...]

Diferentemente disso, caso o estrangeiro entre com visto temporário, sem contrato de trabalho, e durante sua estada seja celebrado um acordo de trabalho com empresa brasileira, o mesmo será considerado sujeito à taxaço do leão brasileiro, a partir da formalizaço do vínculo de trabalho, ainda que não tenha gozado do benefício da *carência* de cento e oitenta e três dias – previstos para aqueles que possuem visto temporário sem contrato de trabalho –, já que houve uma mudança em seu perfil, ou seja, de estrangeiro passa à condição de expatriado.

2.2.2 Visto Temporário para Assistência Técnica e Cooperação Técnica

306 A situação do visto temporário – previsto no artigo 13, inciso V da Lei nº 6.815/80 e regulamentado pela Resolução Normativa nº 61 do Conselho Nacional de Imigração –, dispõe a respeito da transferência de tecnologia e prestação de assistência técnica. O que determinará a condição de residência fiscal do expatriado que preste assistência ou cooperação técnica será sua permanência igual ou superior a 184 (cento e oitenta e quatro) dias, ainda que o seu visto seja válido por maior lapso temporal. O prazo inicial do visto sob comento é de doze meses, mas, caso o expatriado deixe o território brasileiro nos 183 (cento e oitenta e três) dias subsequentes ao da sua entrada, não retornando durante os doze meses subsequentes, não configurará a residência para fins de tributação de imposto de renda no Brasil, sendo aplicável a determinação do artigo 19, inciso segundo, do Decreto 3.000/1999.

2.2.3 Visto Permanente

O visto anunciado na Resolução Normativa nº 95, de 2011, chamado de *visto permanente*, é destinado aos funcionários que exercem cargos de gerência e direção, ou seja, cargos de confiança de uma empresa. Tais expatriados são enviados ao Brasil com a finalidade de representarem legalmente a filial brasileira e devem ter seus vistos solicitados pela subsidiária brasileira junto ao Ministério do Trabalho e Emprego.

O principal requisito a ser observado para pleitear a concessão do visto brasileiro é o investimento, por parte da empresa estrangeira, do montante equivalente a, no mínimo, seiscentos mil dólares americanos por executivo expatriado que necessite de tal documento, o que se faz por meio de investimento em moeda estrangeira junto ao Banco Central do Brasil. Entretanto, pode-se também solicitar a permissão de permanência após serem investidos cento e cinquenta mil dólares americanos no Brasil e um plano sólido e tangível para gerar, ao menos, dez novos postos de empregos, durante os dois anos subsequentes à abertura da filial brasileira ou da entrada física do executivo expatriado.

Vale ressaltar que o visto permanente também pode ser requerido em benefício de expatriado convidado por empresa nacional, para exercer função executiva no território nacional. Nesse caso, obviamente, não há que se falar em apresentação de comprovante de investimento de moeda estrangeira no Brasil, tendo em vista se tratar de empresa nacional importando mão de obra qualificada.

Ainda um último caso de visto permanente, regulado pela Resolução Normativa nº 84, de 2009, merece atenção: o de estrangeiro, pessoa física, interessado em investir o montante mínimo de cento e cinquenta mil dólares estadunidenses no setor produtivo brasileiro, quer seja por meio de empresa já

existente, quer seja por meio de constituição de uma nova pessoa jurídica de direito privado brasileira.

Pela análise dos critérios estabelecidos para a concessão do visto permanente e os perfis traçados dos beneficiários de tal documento, pode-se afirmar que dificilmente o expatriado executivo não será residente fiscal do Brasil. Isso porque uma empresa, em situações normais, não introduzirá um montante vultoso de capital para adquirir um visto permanente para um alto funcionário se este possuir uma designação de curta duração, em que não seja possível o retorno de considerável lucro, após os altos dispêndios realizados para a alocação do expatriado em território diverso do de sua origem.

É digno de nota que, uma vez sob a condição de residente permanente, o expatriado passará a ter todos os direitos e as obrigações para com o fisco brasileiro, assim como todos os nacionais do território em que se encontra.

308

3 Tratados Internacionais Tributários

Diante da situação de expatiação, pode ocorrer que algum funcionário em designação internacional não perca a condição de residente fiscal do seu país de origem, mas, concomitantemente, adquira a residência fiscal no Brasil. Assim, torna-se imprescindível a análise dos tratados para evitar a dupla tributação em um contexto de dupla residência fiscal pelo mesmo contribuinte.

De acordo com a Convenção de Viena, datada de 1969, o tratado é “[...] um acordo internacional celebrado por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexões, qualquer que seja sua denominação particular” (art. 2º, Convenção de Viena).

Além disso, considera-se que o tratado

[...] é o meio pelo qual os sujeitos da comunidade jurídica internacional regulam a sua conduta recíproca, vale dizer, a conduta dos seus órgãos e súditos em relação aos órgãos e súditos dos outros. É o acordo de vontades através do qual são criadas normas que impõem deveres e conferem direitos aos Estados contratantes (KELSEN, 1984, p. 431).

Assim, lançando mão da teoria geral dos tratados, pode-se construir o conceito de tratado internacional tributário como sendo o acordo de vontades entre dois ou mais Estados, estabelecendo condutas, direitos e obrigações mútuas em matéria de fiscalização, arrecadação e competência tributária, a fim de que os nacionais dos Estados envolvidos não incorram em excesso de exação.

Os tratados em matéria de direito tributário, no Brasil, são tão importantes¹¹ e valorizados que o próprio Código Tributário Nacional, desde sua promulgação, dispõe em seu artigo 98 que “[...] os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária interna, e serão observados pela que lhes sobrevenha”¹². Na verdade o que se tem não é a

309

¹¹ Exaltando a importância dos tratados em matéria internacional, Xavier (1995) afirma que “Dentro das fontes internacionais do Direito Tributário, os tratados ocupam lugar de primordial relevo. De há muito, com efeito, se celebram convenções internacionais que, versando embora essencialmente matérias de outra natureza, contemplam, acidental ou acessoriamente, disposições tributárias: basta pensar nos acordos de comércio, nos que visam a formação de uniões aduaneiras ou zonas de comércio livre, nos que regulam os portos marítimos, os aeroportos, a viação rodoviária, a navegação aérea, o trânsito e baldeação, o serviço postal, a emigração, a proteção de investimentos, a cooperação cultura, científica ou militar, ou as convenções relativas às imunidades diplomáticas e consulares ou ao regime fiscal das organizações internacionais e seus empregados” (XAVIER, 1995, p. 87).

¹² A esse respeito, cabe destaque o que afirma Sacha Coêlho (2004): “E dispõe, assim, exatamente para dar credibilidade e garantia aos terceiros países acordantes. Seria inútil o Estado brasileiro celebrar acordos sem um *minimum* de estabilidade jurídica” (COÊLHO, 2004, p. 578).

revogação nem a modificação da legislação interna, mas sim a suspensão de aplicabilidade da norma nacional, em favor da norma internacional, nos casos de conflito entre ambas.

Em face disso, ressaltando a importância do artigo 98 do CTN, Tôres (2004) explicita:

Em particular, quanto às convenções de Direito Internacional Tributário, temos a legislação infraconstitucional um dispositivo específico predisposto para definir a relação entre aquelas e o ordenamento interno. Trata-se do art. 98 do CTN que dispõe: “Os tratados e as convenções internacionais revogam ou modificam a legislação tributária, e serão observados pela que lhes sobrevenha”.

Este enunciado, enquanto parte integrante do Código Tributário Nacional – norma geral em matéria de legislação tributária –, tendo sido recepcionado pela Constituição Federal como Lei Complementar, Lei Nacional, dispõe sobre a relação entre o direito interno e as normas convencionais de Direito Internacional Tributário.

A natureza da mencionada regra é de declaração da recepção normativa, quanto à incorporação das disposições contidas nos textos dos tratados ao sistema tributário brasileiro. Segundo sua dicção, após o procedimento de incorporação, estes passam, de imediato, a ter aplicabilidade infra-sistêmica, não com a força normativa do Decreto Legislativo que autoriza as respectivas ratificações, mas, pela conexão com a norma geral que o recepciona, o art. 98 do CTN, com a validade inerente aos próprios tratados, haja vista a natureza específica das normas internacionais e seus critérios de existência.

Assim, são demarcadas as duas funções do art. 98 do CTN: recepção sistêmica das normas convencionais e, quanto à execução destas, um comando comportamental – modalizado deonticamente como “proibido” – destinado ao legislador ordinário, de veto a qualquer pretensão de alteração *in fieri*, por via unilateral, do que fora pactuado, nos termos do princípio *pacta sunt servanda intra pars* – o que confirma o princípio da prevalência de aplicabilidade das normas internacionais sobre o direito interno, como decorrência da aplicação do art. 4º da CF. Mas se ele (art. 98) não existisse, pelas características do sistema brasileiro, *supradescritas* (sic), em nada se alteraria o mecanismo de recepção (TÔRES, 2001, p. 578-579).

Somada a essa valorização, esse mesmo estudioso do tema, analisando a questão do tratado internacional em matéria tributária frente à legislação nacional, corrobora com o posicionamento esposado no preâmbulo do presente capítulo e completa:

Neste quadro, a expressão “revogam ou modificam a legislação tributária interna” deve ser compreendida sob augustos limites, no âmbito das respectivas relações concretas entre os Estados contratantes, porque as convenções funcionam para disciplinar tais relações tributárias específicas, que envolvem, apenas, os residentes dos países signatários. Para os demais (não residentes originários de países diversos), os sistemas se mantêm em vigor nas mesmas condições anteriores à assinatura de tal convenção. Assim, conforme o princípio da prevalência da aplicabilidade das normas internacionais, estas, compondo a organização semântica das ulteriores normas individuais e concretas, aplicar-se-ão aos casos concretos com as alterações e derrogações de específicos critérios da regra-matriz de incidência do imposto cobrado. Mesmo nos parecendo desnecessário, é preciso dizer que não existe, neste procedimento supramencionado, uma revogação *stricto sensu* das normas que compõem o ordenamento interno em vigor. Tal revogação opera-se apenas de modo funcional, para os fatos com elementos de estraneidade provocados por sujeitos residentes dos países signatários da respectiva convenção. Temos, na verdade, uma limitação da eficácia normativa, uma vez que tais normas internas se tornam relativamente inaplicáveis, como diz Alberto Xavier, com relação a certas pessoas, coisas ou situações, fáticas ou jurídicas (TÓRRES, 2001, p. 580)¹³.

¹³ De modo semelhante, posiciona-se Alberto Xavier (1995) a respeito do art. 98 do Código Tributário Nacional: “Observe-se, em homenagem à exatidão, que é incorreta a redação deste preceito quando se refere à ‘revogação’ da lei interna pelos tratados. Com efeito, não se está aqui perante um fenômeno abrogativo, já que a lei interna mantém a sua eficácia plena fora dos casos subtraídos à sua aplicação pelo tratado. Trata-se, isso sim, de limitação da eficácia da lei que se torna relativamente inaplicável a certo círculo de pessoas e situações, limitação esta que caracteriza precisamente o instituto da derrogação e decorre da relação de especialidade entre tratados e leis” (XAVIER, 1995, p. 116).

Disso decorre que o tratado, para evitar dupla tributação, conforme pode-se depreender do próprio *nome* da espécie do tratado, apenas tem aplicação em situações em que um contribuinte, pessoa física ou jurídica, guarde elementos de conexão com dois Estados distintos, estando sujeito à tributação por ambos, concomitantemente, sobre o mesmo fato gerador, fazendo com que o sujeito passivo da obrigação tributária arque com uma exação total excessivamente onerosa. Na existência de um tratado para evitar a dupla tributação, um país deixa de tributar um fato gerador que, nos termos de seu ordenamento jurídico, deveria ser tributado, em detrimento do fisco de outro país. Há também a possibilidade de ambos os fiscos tributarem concomitantemente o mesmo fato gerador, contudo, o segundo país a tributar permite a compensação do valor da exação paga no primeiro Estado, limitada a compensação ao limite do valor a ser pago no segundo país.

312

Em termos práticos, é possível pensar na seguinte ilustração: uma pessoa é tributada no país *A* por ter auferido ganho de capital e paga, por esse motivo, o valor correspondente a R\$ 100,00 (cem reais) para o fisco correspondente. Contudo, guarda elementos de conexão com o país *B*, que legitima este a também tributar o mesmo contribuinte, sendo que pelo mesmo ganho de capital o montante a ser pago, a título de Imposto de Renda, é o equivalente a R\$ 60,00 (sessenta reais). Supondo que entre o país *A* e o país *B* tenha sido celebrado um tratado para evitar dupla tributação – permitindo a ambos tributar o contribuinte em questão, podendo haver a compensação no segundo país tributante até o limite do valor já pago de Imposto de Renda no primeiro Estado –, o sujeito passivo da obrigação tributária poderia compensar o valor já pago no país *A* perante o fisco do país *B*, não havendo nada a pagar, uma vez que o valor a compensar é maior do que o valor efetivamente devido ao país *B*. Caso fosse devido o montante R\$ 120,00 (cento e vinte reais)

ao fisco *B*, o contribuinte poderia compensar o montante já recolhido pela Fazenda Pública *A* e pagaria apenas o valor da diferença, ou seja, R\$ 20,00 (vinte reais).

No Brasil, os Tribunais já têm começado a aplicar, em lides que envolvem a dupla tributação, os dispositivos dos tratados internacionais. Nessa direção, há decisão proferida pelo Tribunal Regional Federal da Segunda Região, diante de uma lide envolvendo elementos de conexão que permitia a exação, concomitante, no Brasil e na Espanha:

MANDADO DE SEGURANÇA. TRIBUTÁRIO. IR. CONVENÇÃO ENTRE O BRASIL E A ESPANHA PARA EVITAR BITRIBUTAÇÃO. DECRETO Nº 76.975/76. EXPLORAÇÃO DE TRÁFEGO INTERNACIONAL. RETENÇÃO SOBRE DEPÓSITO JUDICIAL. INTERPRETAÇÃO. INCIDÊNCIA. 1 - A Convenção Destinada a Evitar a Dupla Tributação, assinada entre o Governo do Reino da Espanha e a República Federativa do Brasil, foi promulgada pelo Decreto nº 76.975/76, a Portaria MF nº 45/76 dispôs sobre os Métodos de aplicação dessa Convenção específica e os Atos Declaratórios Interpretativos - ADI SRF nº 06/2002 e 04/2006 dispuseram sobre o tratamento tributário aplicável aos lucros e dividendos oriundos de investimentos na Espanha. 2 - Essa Convenção destina-se a Evitar a Dupla Tributação e Prevenir a Evasão Fiscal em Matéria de Impostos sobre a Renda e, em nenhuma de suas cláusulas, isenta todos os rendimentos auferidos pela Impetrante. Assegura-se que não ocorra bitributação, o que não quer dizer que não ocorra tributação. 3 - O Regulamento do Imposto de Renda - Decreto nº 3.000/99, no art. 176, delimita que as companhias estrangeiras de navegação aérea estão isentas de imposto, observada a reciprocidade de tratamento tributário, no que toca aos rendimentos auferidos no tráfego internacional. O caso tratado nos autos, rendimentos auferidos em depósito judicial, não se enquadra como lucro proveniente da exploração de tráfego internacional, tampouco como ganho de capital a ele vinculado. 4 - Como os arts. 729 e 730, IV do Regulamento do Imposto de Renda (Decreto nº 3.000/99) preveem que se sujeita à alíquota de 20% o rendimento auferido em depósitos judiciais quando o seu levantamento se der em favor do depositante, por ser

equivalente a rendimento de aplicação financeira, ainda que auferido por pessoa jurídica imune ou isenta, não se afigura qualquer ato abusivo atribuído a quaisquer das Autoridades indigitadas como Coatoras. Os rendimentos produzidos por depósitos judiciais somente não estariam sujeitos ao imposto de renda se não fossem levantados em favor do depositante, a teor do art. 777, XIII do Decreto nº 3.000/99, o que não é a hipótese vertente nos autos. 5 - *A tributação havida no Brasil não acarreta nenhum prejuízo à Impetrante, porquanto, caso a Espanha entenda que o valor que se encontrava depositado judicialmente se enquadre como rendimentos passíveis de tributação naquele país, há permissão do Brasil para que seja deduzido o montante igual ao imposto sobre a renda pago, eventualmente, na Espanha, de acordo com o art. 23, da Convenção firmada, e que trata dos métodos para eliminar a dupla tributação.* 6 - Recurso conhecido e parcialmente provido. Sentença reformada. Ordem de segurança denegada. (RIO DE JANEIRO, TRF2, AMS 200550010055076, Rel. Des. Federal Geraldine Pinto Vital de Castro, 2012, grifo nosso).

314

Entretanto, o Poder Judiciário ainda encontra obstáculos na aplicação dos tratados, existindo, no presente momento, decisões que afrontam o direito destes, sobretudo quando a temática envolve a aplicação dos tratados em detrimento da legislação nacional, a exemplo da ementa a seguir colacionada:

REMESSA DE RECURSOS A EMPRESA NO EXTERIOR, COMO REMUNERAÇÃO POR SERVIÇOS PRESTADOS. CONVENÇÃO CONTRA A DUPLA TRIBUTAÇÃO. NORMA DA LEGISLAÇÃO INTERNA QUE SE MOSTRA POSTERIOR E MAIS ESPECÍFICA. 1. Pretensão cabível em sede de mandado de segurança, pois visa a afastar os efeitos concretos decorrentes de ato normativo. Legitimidade da impetrante, que figura como responsável tributário pelo recolhimento do tributo e, portanto, possui relação tributária com o Fisco. 2. De acordo com a jurisprudência dominante no Supremo Tribunal Federal, os tratados, no Brasil, quando adentram o ordenamento jurídico, o fazem com o mesmo status hierárquico das leis ordinárias (RE 80.004/SE). Assim, qualquer conflito que se dê entre um tratado internacional e uma lei interna, de fato, será resolvido de acordo com os critérios de especialidade e de cronologia, por tratarem de normas de

igual hierarquia. 3. No caso, temos o disposto no art. 7º da Convenção contra a dupla tributação, celebrada entre o Brasil e os Países Baixos (internalizada em nosso ordenamento pelo Decreto nº 355, de 2 de dezembro de 1991), em confronto com o art. 7º da Lei nº 9.779/99. 4. Pelo critério temporal, a norma da Lei nº 9.779/99 prevalece sobre o tratado, pois é posterior. 5. Também pelo critério da especialidade deverá ser aplicada a regra da lei interna (art. 7º da Lei nº 9.779/99), pois, no caso em tela, os valores que estão sendo remetidos ao exterior decorrem de contrato que respeita a serviços de consultoria em informática, situação que se subsume à norma daquela lei. 6. Inexiste violação ao art. 98 do CTN que, afinal, estabelece a prevalência dos tratados nacionais sobre a legislação interna justamente pelo fato de estes possuírem disposições específicas com relação àquela. *Porém, além de a legislação interna ser mais específica que o tratado internacional, a própria aplicação da Convenção ao caso concreto resta discutível, o que importa a não-aplicação do art. 98 do CTN.* 7. Em se tratando, nestes autos, de prestação de serviços constante e duradoura, em razão da necessidade de não-interrupção do trabalho de manutenção realizado pela empresa, constata-se a existência de estabelecimento permanente da empresa estrangeira em nosso território, corroborando a inexistência de bitributação. 8. Apelação improvida. (RIO DE JANEIRO, TRF2, AMS 200151010224788, Rel. Des. Federal Luiz Antônio Soares, 2009, grifo nosso).

Diante do impasse gerado, cabe a retomada de uma questão frisada anteriormente: o Código Tributário Nacional, lei maior de regulamentação em matéria fiscal no Brasil, depois da Constituição Federal, reconhece a supremacia dos tratados em detrimento da legislação interna em caso de aparente conflito. Assim, se a lei que regulamenta a sistemática tributária no País determina qual é o critério de aplicação ante um conflito entre legislação nacional e tratado internacional, não há que se falar em utilização de critérios genéricos para antinomias, como a especialidade, hierarquia e cronologia¹⁴. Ademais, a Convenção

¹⁴ Para Luciano Amaro, “[...] o conflito entre a lei interna e o tratado, resolve-se, pois, a favor da norma especial (do tratado), que excepciona a norma geral (da lei

de Viena de 1969, que prevê as diretrizes genéricas de aplicação e utilização dos tratados, dispõe, em seu artigo 27, que “[...] uma parte não pode invocar as disposições de seu direito interno para justificar o inadimplemento de um tratado [...]”.

Considerando que o Brasil é signatário da referida convenção, percebe-se que, na decisão colacionada no parágrafo anterior, houve um flagrante descumprimento tanto à Convenção de Viena quanto ao Tratado com os Países Baixos, bem como infringência ao *pacta sunt servanda*¹⁵, de forma injustificada.

Situação que, em termos práticos, assemelha-se ao efeito alcançado por meio dos tratados, mas que com estes não se confundem, diz respeito à reciprocidade de tratamento em matéria fiscal. O Brasil reconhece o direito do expatriado estrangeiro que se encontra em situação de dupla tributação, permitindo que o montante pago ao fisco estrangeiro seja compensando do valor a ser pago ao fisco brasileiro, desde que o mesmo fisco internacional permita tal compensação,

316

interna), tornando-se indiferente que a norma interna seja anterior ou posterior ao tratado. Este pondera em ambos os casos (abstraida a discussão sobre se ele é ou não superior a lei interna) porque traduz preceito especial, harmonizável com a norma interna” (AMARO apud TÔRRES, 2001, p. 576-577). Nessa toada, Xavier (1995) dispõe: “[...] ora, se os tratados são recebidos na ordem interna como tratados e não como leis internas, ao abrigo de uma cláusula geral de recepção plena, isso significa que só podem ser celebrados, revogados ou denunciados pelos mecanismos que lhes são próprios e não pelos mecanismos que valem para as leis internas. É precisamente nesta impossibilidade de a lei ordinária interna revogar ou denunciar um tratado internacional que consiste a supremacia hierárquica deste último” (XAVIER, 1995, p. 110).

¹⁵ A esse respeito, Torres (2004) esclarece: “Em homenagem ao princípio do *pacta sunt servanda*, uma convenção internacional vincula os Estados que a tenham celebrado, internacionalmente, no limite temporal fixado para sua vigência, ou *sine die*, caso não se decreta sua inaplicabilidade (denúncia); motivo pelo qual este princípio deve ser aceito como o pressuposto essencial para a prevalência de aplicabilidade dos acordos internacionais, haja vista a sua carga semântica fazer supor que, uma vez incorporado um acordo ao ordenamento jurídico, nenhuma norma interna poderá decidir signatários são mantidas em forma de reciprocidade, põe-se como inconcebível qualquer desrespeito unilateral” (TÔRRES, 2001, p. 582).

em igualdade de tratamento e condições, ao expatriado brasileiro que já tenha sido tributado no Brasil e que também deve recolher exação aos cofres públicos do país em que se encontra residindo. É o que ocorre, atualmente, entre o Brasil e a Alemanha, os Estados Unidos e o Reino Unido, pois se reconhece a reciprocidade de tratamento. Caso o contribuinte queira avocar, no Brasil, a reciprocidade existente com outro país, deve apresentar à representação diplomática brasileira uma cópia autenticada da publicação oficial da legislação estrangeira que preveja expressamente esse benefício, acompanhada de tradução juramentada.

Quanto à importância dos tratados em matéria fiscal, oportuna mostra-se a transcrição das palavras de Heleno Tórres (2004):

Entre as normas de Direito Internacional Tributário, encontram-se as normas convencionais que introduzem conceitos próprios e específicos (como exemplo, o de estabelecimento permanente), certos critérios típicos para o tratamento das categorias de rendimentos e impostos previstos, o princípio da não discriminação, as prescrições que regulam o procedimento amigável e assistência administrativa, os métodos adequados para eliminar a bitributação internacional etc. De fato, é um grupo muito restrito de normas, as que são exclusivamente de Direito Internacional Tributário, porque a maioria das normas convencionais é, necessariamente, dependente dos respectivos sistemas internos.

Como diz Garbarino, o Direito Internacional Tributário, em sua acepção mais correta, é o que se poderia chamar de direito dos tratados internacionais em matéria tributária.

Mas bem entendido: não são normas internacionais porque dotadas de uma hipótese de incidência impositiva, cujo critério material possibilite o surgimento in concreto de um fato-evento gerador de tributos que, formando uma “obrigação tributária internacional”, possa vir a ser cobrado internacionalmente, onde quer que ocorra; mas, outrossim, porque dizem respeito às relações entre Estados em matéria tributária, particularmente para o tratamento coordenado

das atividades impositivas, distribuição harmônica do Poder de Tributar entre si e resolução dos concursos impositivos e dos problemas de fraudes internacionais.

Somente estas normas, presentes nas convenções de Direito Internacional Tributário, em seu ambiente de princípios e normas de Direito Internacional, em matéria fiscal, possuem o condão de resolver tais concursos, porque ofertam critérios de decisão que não pertencem ao direito interno de certos Estados, limitadamente, à medida que são oriundas de relações bilaterais que estabelecem em parte limitando, em parte modificando as normas de direito interno de ambos, em função dos elementos de estraneidade que as normas disciplinam (TÔRRES apud COÊLHO, 2004, p. 92-93).

4 A Equidade Fiscal: a Política de Equalização Fiscal

318

Uma questão que não se pode deixar de abordar, ainda que resumidamente, diz respeito à diferença de ônus tributário que um expatriado frequentemente se depara quando deixa o seu país para trabalhar em outro.

Ao encarar a realidade da residência fiscal no Brasil, muitos colocam em xeque a aceitação da designação internacional ofertada, já que a tributação brasileira é considerada elevada. Para que tal diferença de exação não seja empecilho para o aceite, muitas empresas têm implantado uma política de equalização fiscal.

Por meio da equalização, busca-se praticar ações que visam a igualar algo ou alguém semelhante, por determinado motivo, a outrem. É nessa esteira que se insere a equalização fiscal: a tentativa de, por meio de uma política fiscal de iniciativa privada, tornar iguais as cargas tributárias de pessoas sujeitas a taxações diferentes, pelos fiscos a que se submetem, em razão de expatriação, de modo a não haver diferenciação de ônus tributário em relação àquele originalmente suportado pelo trabalhador em seu país de origem.

Cabe assinalar o que afirma Ponte (2011) a respeito do processo de equalização, ainda que se dirija ao expatriado brasileiro, pois se entende que as considerações feitas também se aplicam ao expatriado estrangeiro:

Com esse cenário, um bom planejamento fiscal é essencial para toda e qualquer transferência internacional. A boa notícia é que a maioria das empresas está atenta ao tema e oferece, em suas políticas, algum tipo de apoio. Entre os amparos fiscais concedidos, destacam-se dois tipos. Na “proteção fiscal”, a companhia arca com o ônus de tributação do expatriado durante o período de transferência, somando à remuneração o valor dos impostos.

Já a “equalização fiscal”, prática mais utilizada, é a garantia, por parte da empresa, de que o expatriado pagará o mesmo nível de impostos, no país de destino, que pagaria caso permanecesse no Brasil. A diferença entre o imposto real e o hipotético é reembolsada pela empresa ao expatriado. Ou, se o expatriado for pagar menos imposto fora, ocorre o inverso. Isso anula os prejuízos ou vantagens fiscais decorrentes da transferência. Diante de uma expatriação, vale a pena conferir qual é a política adotada pela companhia em que trabalha e sempre levar em consideração o tema dos impostos. Assim, evitam-se frustrações e cresce a chance de sucesso para você e para a empresa (PONTE, 2011).

Pelo exposto, verifica-se que a equalização é arquitetada para que não haja enriquecimento às custas de carga tributária menos onerosa no país de destino, tampouco prejuízo sobre o rendimento devido à maior taxaço no país para o qual o funcionário é transferido. Assim, caso o empregado enfrente tributação superior do que àquela do seu país originário, as empresas que adotam a política de equalização fiscal reembolsam ao seu expatriado a onerosidade excessiva suportada por este. Sendo a realidade oposta, havendo uma tributação mais branda no país receptor, o empregado será o responsável por reembolsar à empresa o suposto *lucro* que auferiu em razão de menor taxaço.

Essa forma de compreender a equalização fiscal também encontra abrigo nos estudos de Marta Álvarez-Novoa e por ela é valorizada:

[...] a equalização fiscal é um sistema de compensação cujo objetivo é garantir ao trabalhador a mesma carga fiscal que teria caso não tivesse sido enviado ao exterior. Em outras palavras, o que se pretende é assegurar ao empregado, enviado ao exterior, o mesmo volume de impostos, nem mais nem menos, que teria se estivesse em seu país de origem. Portanto, a questão fiscal não deveria ser argumento a favor e nem contra a decisão de aceitar um trabalho fora do país (ÁLVAREZ-NOVOA apud TÃO, 2009).

320 Ou seja, independentemente do regime tributário que recaia sobre rendimentos e proventos, o expatriado não sentirá diferença no seu rendimento líquido, já que a retenção a ser sofrida será a mesma que arcaria se permanecesse em sua pátria, havendo uma verdadeira neutralização de eventuais diferenças de tributação que poderiam existir. Por isso, pode-se positivar a ideia de que a equalização fiscal não se trata de um benefício fiscal oriundo da iniciativa privada, tampouco um meio mais gravoso sob a ótica fiscal, mas sim de um meio de se praticar uma *equidade fiscal*.

Para que a equalização seja levada a cabo, a empresa retém um “imposto hipotético”, calculado na taxação que o expatriado estaria sujeito em caso de permanência em seu país, havendo o pagamento pela empresa dos impostos incidentes pela renda do expatriado no país em que o mesmo se encontra a trabalho. Após o fim do ano fiscal, é feito um “encontro de contas” em que são apurados os valores efetivamente pagos pela empresa, em nome do expatriado, ao fisco do país da designação internacional, e verifica-se o valor dos impostos federais pagos pelo expatriado, em seu país de origem, durante o mesmo período, a fim de proceder-se às compensações. Feito isso, caso o saldo remanescente seja maior do que o imposto

hipotético, a empresa reembolsará o seu funcionário – pois suportou uma exação maior do que estaria sujeito, se tivesse permanecido no seu país de origem – ou, em situação oposta, o empregador será credor do montante correspondente à diferença dos valores sob comento.

Considerações Finais

A argumentação ora tecida torna legítima a ação de tributação, por parte da Fazenda Pública brasileira, em bases universais, dos rendimentos de estrangeiros que adquiram residência fiscal em seu território nacional. Em situação de existência de elemento de estraneidade, utilizam-se os princípios do Direito Internacional Privado que, em matéria tributária, exsurtem inseridos no Direito Tributário Internacional, segundo o qual há critérios de conexão que levam em consideração a pessoa do contribuinte (critério subjetivo).

Soma-se a isso o fato de que a tributação dos expatriados estrangeiros, no Brasil, está estreitamente relacionada ao período de presença (ou ausência) física no território brasileiro, bem como ao tipo de visto ostentado pelo mesmo.

Evidenciada a relação lapso-temporal e o tipo de visto, além da presença dos elementos de conexão, compreende-se é de suma importância verificar a configuração da condição de residente (ou não) fiscal do Brasil, com vistas à definição do momento a partir do qual um expatriado estrangeiro estará sujeito à taxaçaõ brasileira e seus consectários (obrigações acessórias).

Merece atenção especial a situação do expatriado estrangeiro que adquire residência fiscal no Brasil, sem ter perdido a condição de contribuinte tributário em seu país de origem, pois fica configurada a dupla tributação sobre o mesmo fato

gerador (auferir renda ou proventos de qualquer natureza). Para essa circunstância, o Brasil possui, em vigência, trinta acordos com outros Estados em que se visa a, via de regra, compensar o imposto pago entre os países signatários ou a regulamentar situações em que um fisco deixará de tributar em benefício do outro e *vice versa*. Há também os contextos de reciprocidade de tratamento nos quais o Brasil permite a compensação de tributos sobre a renda, pagos no exterior, desde que o país estrangeiro permita o mesmo tratamento, em seu território nacional, aos brasileiros ali expatriados.

Diante do exposto, pode-se concluir que a expatriação está ligada a uma transferência pautada em um lapso temporal significativo e, não a uma estada transitória e curta para uma mera prestação de serviço. Ao revés, percebe-se que a legislação considera expatriado aquele funcionário estrangeiro que é transferido para o Brasil, com *animus* de longa permanência, conforme se depreende da Lei nº 7.064, cujo parágrafo único do artigo primeiro dispõe que “fica excluído do regime desta Lei o empregado designado para prestar serviços de natureza transitória, por período não superior a 90 (noventa) dias [...]”.

Por essa configuração, percebe-se a importância da conceitualização de expatriação para o campo tributário. Se o expatriado é um estrangeiro que se muda para o Brasil, a fim de desenvolver um trabalho importante e do “alto escalão” corporativo, por exemplo, passa a ter a tutela trabalhista em igualdade de condições em relação aos trabalhadores brasileiros, razão pela qual usufrui dos serviços públicos brasileiros. Dentre eles, pode-se destacar a fiscalização das empresas empregadoras, pelo Ministério do Trabalho e Emprego, evitando abusos contra os trabalhadores, protegendo os direitos dos empregados nacionais e expatriados, indistintamente. Ou seja, com a expatriação, há o efetivo desfrute dos serviços públicos que são prestados pelo Estado e que, portanto, devem ser suportados por todos aqueles

que deles se beneficiam. Assim, é legítimo ao Fisco brasileiro tributar as rendas e os proventos, de qualquer natureza, dos expatriados estrangeiros que adquirem residência fiscal no Brasil, em igualdade de tratamento dispensado aos cidadãos brasileiros, e que se valem igualmente dos mesmos serviços estatais. Portanto, uma vez configurada a residência fiscal, há a atração do Fisco brasileiro, respaldado pelos elementos de conexão de Direito Tributário Internacional.

Considerando que o Estado se sustenta por meio da arrecadação tributária, é legítimo que todos aqueles que sejam residentes fiscais arquem, na medida de sua capacidade contributiva, sem distinção de nacionalidade (aplicação do princípio da isonomia na esfera tributária), com os gastos estatais, que são utilizados em prol da coletividade, para a execução dos serviços públicos, típicos da Administração Pública.

323

Referências

- BASSO, Maristela. *Curso de direito internacional privado*. São Paulo: Atlas, 2009.
- BRASIL. *Código Tributário Nacional*. 16. ed. São Paulo: RT, 2011.
- _____. Lei nº 6.815, de 19 de agosto de 1980. Define a situação jurídica do estrangeiro no Brasil, cria o Conselho Nacional de Imigração. *Diário Oficial da União*. Brasília, 21 ago. 1980.
- _____. Lei nº 7.064, de 6 de dezembro de 1982. Dispõe sobre a situação de trabalhadores contratados ou transferidos para prestar serviço no exterior. *Diário Oficial da União*. Brasília, 7 dez. 1982.
- _____. *Constituição da República Federativa do Brasil*. 39. ed. São Paulo: Saraiva, 2012.
- _____. Decreto nº 3.000, de 26 de março de 1999. Regulamenta a tributação, fiscalização, arrecadação e administração do Imposto sobre a Renda e Proventos de Qualquer Natureza. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 17 jun. 1999.

BRASIL. Instrução Normativa nº 208 da Secretaria da Receita Federal, de 27 de setembro de 2002. Dispõe sobre a tributação, pelo imposto de renda, dos rendimentos recebidos de fontes situadas no exterior e dos ganhos de capital apurados na alienação de bens e direitos situados no exterior por pessoa física residente no Brasil e dos rendimentos recebidos e dos ganhos de capital apurados no País por pessoa física não residente no Brasil. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 1 out. 2002.

_____. Resolução Normativa nº 61, de 8 de dezembro de 2004. Disciplina a concessão de autorização de trabalho e de visto a estrangeiro sob contrato de transferência de tecnologia e/ou de prestação de serviço de assistência técnica, de acordo de cooperação ou convênio, sem vínculo empregatício ou em situação de emergência. *Diário Oficial da União*, Brasília, DF, 23 dez. 2004.

_____. Resolução Normativa nº 95, de 10 de agosto de 2011. Altera dispositivos das Resoluções Normativas nº 45, de 14 de março de 2000, e nº 62, de 8 de dezembro de 2004. *Diário Oficial da União*. Brasília, DF, 19 ago. 2011.

324

COELHO, Sacha Calmon Navarro. Os tratados internacionais em matéria fiscal em face dos acordos comerciais internacionais, regionais, bilaterais ou multilaterais – uma visão jurídica da questão. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. v. 2. São Paulo: Quartier Latin, 2004.

GADEX. *Grupo de Administração de Expatriados*. 2008. Disponível em: <http://www.gadex.com.br/ab_publicacoes.php>. Acesso em: 4 fev. 2012.

KELSEN, Hans. *Teoria pura do Direito*. 6. ed. Coimbra: Armênio Amado, 1984.

MORAES, Luis Felipe do Nascimento. A transferência internacional de trabalhadores e sua tutela jurídica. *Anuário da Faculdade de Direito da Universidade da Coruña*, Coruña, n. 13, p. 95-113, 2009. Disponível em: <http://ruc.udc.es/dspace/bitstream/2183/7553/1/AD_13_art_6.pdf>. Acesso em: 15 set. 2012.

NUNES, Renato. *Imposto sobre a Renda Devido por Não Residentes no Brasil: Regime Analítico e Critérios de Conexão*. São Paulo: Quartier Latin, 2010.

PONTE, Tatiana da. A equalização fiscal. *Você S/A*, São Paulo, n. 162, 2011 [on-line]. Disponível em: <<http://vocesa.abril.com.br/desenvolva-sua-carreira/materia/artigos-tatiane-ponte-equalizacao-fiscal-664999.shtml>>. Acesso em: 23 ago. 2012.

RAMPI, Nádia de Menezes. *Fatores individuais e institucionais no processo de adaptação de profissionais estrangeiros: um estudo na Fundação Dom Cabral*. 2009. 117f. Dissertação (Mestrado em Administração). Universidade FUMEC, Faculdade de Ciências Empresariais, Belo Horizonte.

SANTIAGO, Igor Mauler. *Direito Tributário Internacional: métodos de solução de conflitos*. São Paulo: Quartier Latin, 2006.

TÃO perto e tão longe: os expatriados também sentem a crise. 21 set. 2009. Disponível em: <<http://www.wharton.universia.net/index.cfm?fa=printArticle&ID=1791&language=Portuguese>>. Acesso em: 10 set. 2011.

TEIXEIRA, Alessandra Machado Brandão. A residência das pessoas jurídicas no Direito Tributário Brasileiro: art. 75 do Código Civil. In: TÔRRES, Heleno Taveira (Coord.). *Direito tributário internacional aplicado*. v. 5. São Paulo: Quartier Latin, 2008.

TUNG, Rosalie. Selecting and training of personnel for overseas assignments. *Columbia Journal of World Business*, v. 16, n. 2, p. 68-78, 1981.

TÔRRES, Heleno. *Pluritributação internacional sobre as rendas de empresas*. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001.

XAVIER, Alberto. *Direito tributário internacional do Brasil*. Rio de Janeiro: Forense, 1995.

Submissão: 13/03/2014

Aceito para Publicação: 20/05/2014