

CASSIUS VINICIUS LOBO

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: AS MEDIDAS
UNILATERAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO**

CURITIBA
2015

**PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: AS MEDIDAS
UNILATERAIS PARA EVITAR A BITRIBUTAÇÃO**

**Monografia apresentada ao Departamento
de Contabilidade, do Setor de Ciências
Sócias Aplicadas da Universidade Federal
do Paraná, como requisito para obtenção
do título de especialista em Contabilidade e
Finanças**

**Prof. Orientador: Dr. Eloy Eros da Silva
Nogueira.**

CASSIUS VINICIUS LOBO

RESUMO

Com a intensa internacionalização das empresas e a adoção de diferentes formas de tributação pelos Estados, a bitributação internacional acabou sendo um problema para os negócios internacionais.

Diante deste panorama, o planejamento tributário internacional torna-se de suma importância para que as empresas possuam uma redução de custos, além de não serem prejudicadas por cargas tributárias pagas em duplicidade.

Os créditos de imposto surgiram como uma forma de contornar a bitributação internacional em diversas situações, sendo oriundos de tratados internacionais firmados entre determinados países para evitar a bitributação.

As isenções também são de grande importância para as empresas, visto que estão presentes em diversas normas nacionais e tratados internacionais.

Além disso, tais créditos são subdivididos em determinadas espécies, sendo vital para as empresas o domínio e utilização destas.

PALAVRAS-CHAVE: Direito Tributário Internacional – Planejamento tributário internacional – Globalização - Bitributação internacional – Medidas unilaterais – Créditos de Imposto

ABSTRACT

With the intense internationalization of businesses and the adoption of different forms of taxation by States, international double taxation is up being a problem for international business.

Faced with this problem, international tax planning becomes very important for companies to have a reduction of costs, and not be hindered by tax burdens paid in duplicate.

Tax credits have emerged as a way to circumvent the international double taxation in various situations, and from international treaties signed between certain countries to avoid double taxation.

Exemptions are also of great importance for businesses, as they are present in several national and international treaties standards.

In addition, these credits are divided into certain species, vital for companies and use of the domain.

KEYWORDS – International Tax Law – International Tax planning – Globalization – International Double Taxation – Unilateral Measures – Tax Crédit

SÚMARIO:

- 1. INTRODUÇÃO ----- 7**
- 2. PROBLEMA ----- 9**
- 3. OBJETIVOS ----- 9**
 - 3.1 OBJETIVO GERAL ----- 9**
 - 3.2 OBJETIVOS ESPECÍFICOS ----- 9**
- 4. JUSTIFICATIVA ----- 10**
- 5. METODOLOGIA ----- 10**
- 6. REFÊNCIAL TEÓRICO ----- 11**
 - 6.1. GLOBALIZAÇÃO E A INTERNACIONALIZAÇÃO DAS EMPRESAS ----- 12**
 - 6.2. O FENÔMENO DA BITRIBUTAÇÃO NO DIREITO INTERNO E NO ÂMBITO INTERNACIONAL ----- 13**
 - 6.3. TRATADOS INTERNACIONAIS EM MATÉRIA TRIBUTÁRIA ----- 15**
 - 6.4. INCENTIVOS FISCAIS ----- 18**
 - 6.4.1. COSTA RICA ----- 18**
 - 6.4.2. CORÉIA ----- 18**
 - 6.4.3. IRLANDA ----- 19**
 - 6.4.4. ESTADOS UNIDOS ----- 20**
 - 6.4.5. BRASIL ----- 21**
 - 6.5. PAÍSES COM TRIBUTAÇÃO FAVORECIDA ----- 23**
 - 6.6. PRINCÍPIOS DE CONEXÃO DO DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL ----- 27**
 - 6.7. PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL ----- 30**
 - 6.8. PRINCIPAIS TRIBUTOS INCIDENTES NAS OPERAÇÕES DE IMPORTAÇÃO E EXPORTAÇÃO ----- 31**

6.9. AS MEDIDAS UNILATERAIS PARA ALCANÇAR A NEUTRALIDADE FISCAL -----	34
6.10. CRÉDITO DE IMPOSTO -----	35
6.11. CRÉDITO PRESUMIDO DE IMPOSTO -----	38
6.12. CRÉDITO FICTÍCIO DE IMPOSTO -----	39
6.13. ISENÇÃO -----	41
7. SIMULAÇÃO -----	46
8. CONCLUSÃO -----	52
9. BIBLIOGRAFIA -----	54

1 – Introdução

A intensa globalização ocorrida recentemente fez com que diversas empresas se internacionalizassem, conforme será exposto neste trabalho, este fato gerou diversos entraves na área do direito tributário internacional, visto que a remessa de dinheiro entre países fazia com que determinado sujeito fosse tributado nos dois Estados.

Nesse panorama, os países com tributação favorecida, também conhecidos como *tax havens*, assim como os que oferecem diversos incentivos fiscais para atrair investimentos externos, foram sempre motivos de preocupação para aqueles conhecidos como exportadores de capital, na medida em que adotam diversas medidas para atrair investidores de toda parte do mundo.

Deste modo muitos países desenvolvidos e subdesenvolvidos exportadores de capital adotam o *world-wide income taxation* (princípio da universalidade) como forma de tributação de rendimentos. Como consequência dessa situação, será demonstrado que os Estados de “residência” devem adotar algumas medidas unilaterais para o fim de evitar a bitributação internacional, podemos citar como exemplo a isenção, o crédito de imposto, o crédito de imposto societário e a dedução de impostos como despesa, entre outros.

Em que pese a grande relevância deste tema, conforme versa Heleno Torres¹, ele ainda é pouco explorado pela doutrina do direito tributário, principalmente levando em consideração a grande importância que um

¹ “Estas medidas unilaterais adotadas pelo Estado que, envolvido num concurso de pretensões impositivas, seja tido como o Estado de residência, autonomamente, mediante legislação interna, em forma de autolimitação de competência, com a finalidade de atenuar ou evitar a bitributação internacional, são de capital importância; em verdade, o âmago das possibilidades de resolução do problema em tela, mas que, infelizmente, não tem merecido grande preocupação por parte da doutrina do Direito Tributário.” Torres, Heleno Taveira. Pluriritributação internacional sobre as rendas das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001 p. 424.

planejamento tributário pode ter em uma empresa transnacional e até nacional que realize operações internacionais.

O presente estudo terá como escopo explicar as diretrizes básicas do planejamento tributário internacional, explicando os principais meios e instrumentos úteis para a melhor compreensão do tema.

Nesse aspecto, este breve estudo demonstrará algumas modalidades de crédito de imposto que resultarão em uma economia de custos para diversas empresas internacionalizadas, até porque, conforme leciona Heleno Torres “a escolha do método unilateral mais adequado à política fiscal desempenhada pelo Estado de residência, variando à política fiscal desempenhada pelo Estado de residência, variando segundo o seu interesse em privilegiar mais a territorialidade (isenção) ou a universalidade (crédito de imposto, dedução).”²

Além disso será tratado também sobre as Isenções concedidas em operações internacionais e alguns dos principais incentivos fiscais vigentes em nosso país, sendo o trabalho finalizado com uma simulação de diferenciação dos custos de uma operação precedida de um bom planejamento.

² Torres, Heleno Taveira. Pluriritributação internacional sobre as rendas das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. P. 225.

2 – Problema

Os avanços tecnológicos ocorridos no século XX ocasionaram uma mudança significativa no mercado global, no período de 1970 até 2000 houve uma intensificação das interações econômicas, culturais e políticas que assumiu enormes proporções, que geraram, entre outras consequências, uma enorme expansão nas internacionalizações do mercado econômico privado.

Essa globalização dos negócios internacionais acaba por envolver uma movimentação de dinheiro entre países, fato o qual acaba gerando muitas dúvidas entre os métodos de tributação, até porque nesses casos duas legislações diferentes estarão envolvidas, o que gera um grande problema para as empresas.

3 – Objetivos:

3.1 – Objetivo geral

Demonstrar as principais medidas unilaterais que devem ser levadas em consideração em um planejamento tributário internacional.

3.2 – Objetivos específicos:

1- Descrever alguns fatores que levaram as empresas a se internacionalizarem.

2 - Identificar as medidas unilaterais nas legislações pertinentes e em acordos bilaterais celebrados entre Estados.

3 – Apontar os conceitos básicos do planejamento tributário, demonstrando a sua importância para evitar a bitributação.

4 – Evidenciar como as medidas unilaterais são importantes em um planejamento tributário internacional.

5 - Verificar, através de uma simulação, o impacto econômico de um bom planejamento tributário com base em alguma medida unilateral adotada pelo Brasil.

4 – Justificativa

Este tema foi escolhido pelo fato da minha formação acadêmica ser em direito, além de estar cursando uma pós graduação na área do direito tributário.

As aulas de finanças internacionais, planejamento tributário e legislação aduaneira foram essenciais para a escolha deste tema, visto que cada uma acaba completando a outro no que se refere ao planejamento tributário internacional.

5 – Metodologia

Para identificar as medidas unilaterais mais vantajosas para determinadas empresas será analisada as legislações de outros países, assim como acordos bilaterais entre o Brasil e países que venham a ser estudados no seguinte trabalho.

6 – Referencial Teórico

Helena Torres define o planejamento tributário como “as atitudes lícitas que possam vir a ser adotadas pelos contribuintes, na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações, corresponde à noção de legítima economia de tributos. Decerto que pode haver planejamento tributário com conteúdo ilícito, só que, nesse caso, mesmo sendo o objeto ilícito, o ato de planejar será sempre lícito, não sendo rigoroso, portanto, atribuir uma atuação ilícita à conduta de organizar negócios preventivamente”.

Na esfera internacional, o planejamento tributário tem os mesmos objetivos que o nacional, todavia, não é possível descreve-lo de uma forma geral, pois sempre será pautado através de dois ordenamentos jurídicos distintos, além de que este planejamento deve estar atento sempre aos princípios do direito tributário internacional.

Os países que adotam o princípio da universalidade como meio de tributação da renda, devem em concomitância eleger determinadas medidas unilaterais para interagir com a neutralidade fiscal, visando obter um caminho para evitar ou minorar a bitributação internacional, Helena Torres (2001. P. 429) aponta que tais medidas tem grandes vantagens, todavia, nem sempre possuem uma real eficácia, em suas palavras: “A interação entre os mencionados fins de política fiscal e os métodos unilaterais (crédito de imposto, isenção, dedução etc...) admitidos para atingir os objetivos intrínsecos àqueles fins é uma exigência de respeito aos contribuintes. Examinados isoladamente, cada um deles oferece grandes vantagens mas, por outro lado, ofertam uma solução aos problemas de tributação mas, por outro lado, ofertam uma solução aos problemas de tributação internacional só em termos virtuais, pois, quando em atuação, interativamente com a realidade circundante, nem sempre chegam alcançar os esperados objetivos fiscais: eficiência fiscal, justiça fiscal para os contribuintes, repartição harmônica dos créditos tributários etc...”

Nessa esteira, Eveline Brigido (2011, p.3) aponta que as medidas unilaterais adotadas pelos governos podem ser consideradas como verdadeiras renúncias ao direito de arrecadação em face de outro, aduzindo que nas medidas bilaterais os Estados negociam os melhores métodos que lhes sejam favoráveis e nas medidas unilaterais o Estado irá escolher a melhor medida que lhe seja favorável, afirmando que estas medidas são normas de direito interno.

6.1 – A globalização e a internacionalização das empresas

Os avanços tecnológicos ocorridos no século XX ocasionaram uma mudança significativa no mercado global, para Boaventura Santos³, no período de 1970 até 2000, houve uma intensificação das interações econômicas, culturais e políticas que assumiu enormes proporções, que geraram, entre outras consequências, uma enorme expansão nas internacionalizações do mercado econômico privado, o autor ainda acrescenta que essa atual globalização ocasionou um enfraquecimento dos poderes do Estado.

Um conjunto de diversos fatores ocasionou um crescimento na inter-relação entre pessoas jurídicas e físicas de diversos locais do mundo, Thomas L. Friedman, em sua obra *O Mundo é Plano*, trata essa globalização como uma planificação do mundo, ou seja, vários eventos colaboraram com uma queda de diversas barreiras, como por exemplo a entrada da China na Organização Mundial do Comércio e o desenvolvimento de tecnologias de informação, como por exemplo as comunicações sem fio e em tempo real.

Fazendo um estudo mais aprofundado da globalização, Miguel Ângelo Maciel⁴ acaba versando sobre a globalização econômica, sendo aquela em que

³ SANTOS, Boaventura de Souza. *A globalização e as ciências sociais*. São Paulo: Cortez, p. 89.

⁴ "As definições acerca do que seja globalização econômica se confundem por muitas vezes com o conceito da própria globalização, sendo que o viés econômico é aquele que prepondera sobre os demais. Pode-se dizer que o capitalismo, subsistema de um sistema sócio-político neoliberal, é o indutor das demais transformações. (...) A globalização em si mesma traz uma dicotomia. A economia encontra autonomia, num processo em que os agentes econômicos pregam a desregulamentação estatal e, ao mesmo tempo, dependem do Estado para a defesa de seus interesses privados. Por intermédio de seus institutos internacionais, a economia intervém nos Estados, para que estes promovam a desregulamentação e se auto-reduzam a um mínimo suficiente para garantir o funcionamento do mercado. MACIEL, Miguel Ângelo.

agentes econômicos principais são as empresas transacionais e os conglomerados, considerando as empresas transacionais ou multinacionais como os elementos-chaves da globalização econômica, ponderando que existe uma dicotomia, na medida em que os agentes econômicos pregam a desregulamentação estatal e ao mesmo tempo mantêm uma dependência do Estado para a defesa de seus interesses, nas palavras do próprio autor:

“A estruturação das corporações transnacionais lhes permite a divisão do processo de produção e a sua distribuição por diversos locais do mundo de acordo com as vantagens comparativas encontradas, tais como impostos, sistemas regulamentadores, mercado de trabalho e infraestrutura. (...) Implica dizer que o processo de produção de riquezas, ora materializado pelas corporações transnacionais, não mais é fiel ao Estado de origem que o fazia forte. Agora migra livremente, ou o mais próximo que desta realidade possa chegar, pelas infovias em busca das maiores vantagens comparativas que lhes sejam ofertadas pelos Estados, dentre as quais se evidencia a flexibilização das regras tributárias.”⁵

Em virtude deste fenômeno acima estudado, as transnacionais acabam se subdividindo em diversos locais do mundo, procurando, entre outros fatores, por incentivos fiscais que lhe seja favorável a ponto de transferir ou iniciar suas atividades em outro País, sendo também por este motivo que muitos países se preocupam em não perder suas receitas tributárias e, conseqüentemente, os agentes econômicos buscam por meios para não serem prejudicados, sendo um destes meios as medidas unilaterais com o intuito de evitar a bi-tributação internacional.

6.2 – O fenômeno da bitributação no direito interno e no âmbito internacional

A bitributação no direito brasileiro nada mais é que a hipótese em que o sujeito passivo é tributado, sobre o mesmo evento descrito em uma norma geral e abstrata, por duas pessoas jurídicas de direito público, em outras

O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal internacional e a sua legitimidade. São Paulo: MP Ed. 2009, p. 38-39.

⁵ MACIEL, Miguel Ângelo. O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal internacional e a sua legitimidade. São Paulo: MP Ed. 2009; p. 41

palavras o contribuinte acaba sendo cobrado por duas Fazendas distintas o mesmo tributo, em muitos casos isso acaba ocorrendo pelo fato da legislação tributária acabar dando margem para duplas interpretações, cabendo ao judiciário fazer o papel de aplicador do direito e determinar qual a pessoa jurídica de direito público que é o sujeito ativo competente para a cobrança do tributo.

Em poucas palavras Roque Carraza assevera que “bitributação é o fenômeno pelo qual o mesmo fato jurídico vem a ser tributado por duas ou mais pessoas políticas”.⁶

Vale mencionar que em alguns casos a bitributação no Brasil é aceita, como por exemplo na importação de produtos industrializados, onde incide o ICMS e o IPI, todavia, essas hipóteses devem estar previstas no corpo da Constituição da República.

A ideia da bitributação internacional não é muito diferente da exposta acima, basicamente ocorre uma mudança dos sujeitos ativos, onde ao invés de pessoas jurídicas internas (Estados, Municípios etc.) temos dois entes pertencentes a dois Estados soberanos diferentes.

Eveline Vieira Brigido cita um exemplo de como esse fenômeno pode ocorrer:

“Suponha-se, por exemplo, que uma empresa norte-americana que seja sócia de uma empresa francesa. A tributação poderia ocorrer tanto nos Estados Unidos quanto na França. Tudo depende do elemento de conexão (critério para tributar) adotado por cada país. Supondo-se que os Estados Unidos adotem o critério da nacionalidade ou residência do contribuinte e a França o da fonte dos rendimentos, haveria tributação em ambos os países.”⁷

Deste modo tem-se que ambas as formas de bitributação são semelhantes, todavia, com a diferença entre os sujeitos ativos da obrigação, além do dever de ser sempre observado duas legislações diferentes, as quais podem adotar princípios de tributação diversos.

⁶ Carraza, Roque Antonio. Direito constitucional tributário – 23 edição. Editora malheiros, p. 523.

⁷ BRIGIDO, Eveline Vieira. Bitributação internacional da renda: as cláusulas de tax sparing e matching credit. – Disponível em: <http://periodicos.unesc.net/index.php/amicus/article/viewFile/869/824>.

Em ambos os casos ocorre o mesmo instituto, todavia, com a diferença entre os sujeitos ativos da obrigação, além do dever de ser sempre observado duas legislações diferentes, as quais podem adotar princípios de tributação diversos.

6.3 – Tratados Internacionais em matéria Tributária

Os tratados internacionais são um gênero composto por pactos, cartas, convenções e demais acordos internacionais, celebrados por sujeitos de direito internacional, sendo classificados através da Convenção de Viena sobre o direito dos tratados como um “acordo internacional concluído por escrito entre Estados e regido pelo Direito Internacional, quer conste de um instrumento único, quer de dois ou mais instrumentos conexos, qualquer que seja sua denominação específica”.

No Brasil os tratados, convenções e atos internacionais são celebrados pelo Presidente da República, estando tais ações sujeitas a referendo do Congresso nacional⁸, conforme pactuado na Constituição Federal, mais precisamente em seu artigo 84, inciso VII e VIII.

Os tratados internacionais tem força hierárquica de leis infraconstitucionais, todavia, quando versarem sobre direitos humanos terão força de normas constitucionais, visto que o art. 5º da CF preceitua em seu parágrafo 2º que “Os direitos e garantias expressos nesta Constituição não excluem outros decorrentes do regime e dos princípios por ela adotados, ou dos tratados internacionais em que a República Federativa do Brasil seja parte.”⁹

No âmbito tributário, os tratados internacionais revogam ou modificam as legislações internas, sendo sempre observados pela que lhes sobrevenha, de

⁸ Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República: VII - manter relações com Estados estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos; VIII - celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional; Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.html,

⁹ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/constituicao/constituicaocompilado.htm.

acordo com o disciplinado no art. 98 do Código Tributário Nacional¹⁰, só produzindo efeitos internamente após assinado pelo Presidente da República, aprovado pelo Congresso Nacional revelada por Decreto Legislativo, ratificado pelo Presidente da República mediante o depósito do respectivo instrumento, promulgado pelo presidente e publicado oficialmente o texto do tratado¹¹.

É importante frisar que a Convenção de Viena sobre o direito dos tratados expõe de maneira importante os fundamentos e objetivos dos tratados internacionais, se não vejamos:

Os Estados Partes na presente Convenção, considerando o papel fundamental dos tratados na história das relações internacionais, reconhecendo a importância cada vez maior dos tratados como fonte do Direito Internacional e como meio de desenvolver a cooperação pacífica entre as nações, quaisquer que sejam seus sistemas constitucionais e sociais, constatando que os princípios do livre consentimento e da boa fé e a regra *pacta sunt servanda* são universalmente reconhecidos, afirmando que as controvérsias relativas aos tratados, tais como outras controvérsias internacionais, devem ser solucionadas por meios pacíficos e de conformidade com os princípios da Justiça e do Direito Internacional, recordando a determinação dos povos das Nações Unidas de criar condições necessárias à manutenção da Justiça e do respeito às obrigações decorrentes dos tratados, conscientes dos princípios de Direito Internacional incorporados na Carta das Nações Unidas, tais como os princípios da igualdade de direitos e da autodeterminação dos povos, da igualdade soberana e da independência de todos os Estados, da não-intervenção nos assuntos internos dos Estados, da proibição da ameaça ou do emprego da força e do respeito universal e observância dos direitos humanos e das liberdades fundamentais para todos, acreditando que a codificação e o desenvolvimento progressivo do direito dos tratados alcançados na presente Convenção promoverão os propósitos das Nações Unidas enunciados na Carta, que são a manutenção da paz e da segurança internacionais, o desenvolvimento das relações amistosas e a consecução da cooperação entre as nações, afirmando que as regras do Direito Internacional consuetudinário continuarão a reger as questões não reguladas pelas disposições da presente Convenção (...).¹²

¹⁰ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm.

¹¹ "Há acesas discussões sobre a vinculação decorrente dos tratados internacionais, inclusive no que diz respeito a necessidade ou não de internalização para que produzam efeitos e do momento a partir do qual se podem considerar incorporados os tratados ao ordenamento jurídico nacional. Há julgado recente do STF, conforme se pode ver abaixo em detalhada ementa e no sentido de que os tratados ou convenções internacionais, mesmo quando fundados em tratados de intergração (âmbito do Mercosul), só produzem efeitos internamente após completar o ciclo de assinatura do tratado pelo Presidente da República, aprovação pelo Congresso Nacional revelada por Decreto Legislativo, ratificação pelo Presidente da República mediante o depósito do respectivo instrumento, promulgado pelo presidente e publicação oficial do texto do tratado." Paulsen, Leandro. *Direito tributário: Constituição w Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência*. 10 ed. Ver. Atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE, 2008. P. 98/99.

¹² Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/_Ato2007-2010/2009/Decreto/D7030.htm.

Apenas a título de elucidação, vale mencionar que os Tribunais pátrios já se manifestaram no sentido de que deve prevalecer o disposto em convenções para evitar a bitributação sobre eventuais normas internas, destacando-se o julgamento do REsp 1.161.467/RS pelo STJ, que em 17 de maio de 2012 que declarou a aplicabilidade do artigo 7º dos tratados contra a bitributação, que seguem o modelo do artigo 7º da convenção modelo da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico), em face do art. 7º da Lei 9779/99, observe-se:

TRIBUTÁRIO. CONVENÇÕES INTERNACIONAIS CONTRA A BITRIBUTAÇÃO. BRASIL-ALEMANHA E BRASIL-CANADÁ. ARTS. VII E XXI. RENDIMENTOS AUFERIDOS POR EMPRESAS ESTRANGEIRAS PELA PRESTAÇÃO DE SERVIÇOS À EMPRESA BRASILEIRA. PRETENSÃO DA FAZENDA NACIONAL DE TRIBUTAR, NA FONTE, A REMESSA DE RENDIMENTOS. CONCEITO DE "LUCRO DA EMPRESA ESTRANGEIRA" NO ART. VII DAS DUAS CONVENÇÕES. EQUIVALÊNCIA A "LUCRO OPERACIONAL". PREVALÊNCIA DAS CONVENÇÕES SOBRE O ART. 7º DA LEI 9.779/99. PRINCÍPIO DA ESPECIALIDADE. ART. 98 DO CTN. CORRETA INTERPRETAÇÃO. (...) 3. Segundo os arts. VII e XXI das Convenções contra a Bitributação celebrados entre Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá, os rendimentos não expressamente mencionados na Convenção serão tributáveis no Estado de onde se originam. Já os expressamente mencionados, dentre eles o "lucro da empresa estrangeira", serão tributáveis no Estado de destino, onde domiciliado aquele que recebe a renda. 4. O termo "lucro da empresa estrangeira", contido no art. VII das duas Convenções, não se limita ao "lucro real", do contrário, não haveria materialidade possível sobre a qual incidir o dispositivo, porque todo e qualquer pagamento ou remuneração remetido ao estrangeiro está - e estará sempre - sujeito a adições e subtrações ao longo do exercício financeiro. (...)10. No caso, o art. VII das Convenções Brasil-Alemanha e Brasil-Canadá deve prevalecer sobre a regra inserta no art. 7º da Lei 9.779/99, já que a norma internacional é especial e se aplica, exclusivamente, para evitar a bitributação entre o Brasil e os dois outros países signatários. Às demais relações jurídicas não abarcadas pelas Convenções, aplica-se, integralmente e sem ressalvas, a norma interna, que determina a tributação pela fonte pagadora a ser realizada no Brasil. 11. Recurso especial não provido.¹³

Deste modo fica evidente a grande importância dos Tratados internacionais sob um ponto de vista interno, visto que muitas vezes poderá ser hierarquicamente superior a normas internas de tributação.

¹³ REsp 1161467/RS, Rel. Ministro CASTRO MEIRA, SEGUNDA TURMA, julgado em 17/05/2012, DJe 01/06/2012

6.4 – Incentivos Fiscais

Não é de hoje que muitos países em desenvolvimento acabam por oferecer diversos incentivos fiscais para atrair investidores externos, tanto países em desenvolvimento como o Brasil como países desenvolvidos como a Bélgica.

A seguir, apenas a título de exemplo, trarei alguns incentivos criados por países desenvolvidos e em desenvolvimento, de acordo com dados retirados do Instituto de Estudos para o Desenvolvimento Industrial¹⁴:

6.4.1 - Costa Rica

- Zonas Francas em áreas de “maior crescimento relativo”: 100% de isenção de impostos sobre lucros por 8 anos e 50% para os 4 anos seguintes;
- Zonas Francas em áreas de “menor crescimento relativo”: 100% por 12 anos e 50% para os 6 anos seguintes;
- Uma empresa pode requerer o chamado Status de Zona Franca para recebimento de incentivos fora das áreas de abrangência dessas zonas francas.

6.4.2 - Coréia

Zonas de Investimentos Estrangeiros (ZIE)

- isenção de 100% nos 7 primeiros anos e 50% nos 3 anos seguintes.

¹⁴ ECONOMIAS EMERGENTES – Incentivos para a atração de investimentos, disponível em: http://www.iedi.org.br/admin_ori/pdf/eco_emergentes.pdf.

- isenção entre 8 a 15 anos de impostos locais diversos (impostos/ taxas de aquisição/ registro/ terreno agregado/ sobre propriedade), podendo variar de acordo com a localidade.

- Requisitos:

- IED (Investimento Estrangeiro Direto) de US\$ 100 milhões ou mais;
ou

- Participação do IED de no mínimo 50% do projeto, com pelo menos 1.000 novos empregados; ou

- IED de US\$ 50 milhões ou mais, com pelo menos 500 novos empregos.

- Atividades qualificadas para ingresso: indústria de transformação, negócios de alta tecnologia, serviços de apoio à indústria doméstica.

Zonas francas comerciais

- isenção de 100% nos 7 primeiros anos, dos impostos corporativos/ de renda, inclusive sobre dividendos:

- 50% nos 3 anos seguintes - (Obs.: No caso de ausência de lucro depois de 5 anos a partir do início das operações, mais 7 anos de isenção total seguidos de 3 anos com 50% de isenção)

- isenção de 100% para os primeiros 5 anos de atividade dos impostos/ taxas de aquisição/ registro/ sobre propriedade,

- 50% nos 3 anos seguintes

- Requisitos:

- Investimento estrangeiro direto (IED) de US\$ 30 milhões ou mais e número de novos empregados de 300 ou mais.

6.4.3 - Irlanda

- Baixos impostos corporativos (alíquota de 10%) para a indústria, para determinadas atividades financeiras internacionais no Centro de Serviços Financeiros Internacional em Dublin e para uma vasta gama de atividades na Shannon Airport Zone. Para novos investidores essa alíquota baixa só se estenderá até dezembro de 2002. (A limitação do incentivo vem ocorrendo em virtude de pressão da União Européia.).

- Isenção de impostos sobre lucros de filiais estrangeiras – essa modalidade de incentivo visa atrair headquarters regionais de multinacionais. Para sua concessão pelo Ministério da Fazenda irlandês é necessário que o empreendimento tenha substancial geração de empregos em território irlandês em função de novos investimentos. (Esse incentivo perdeu certa força em virtude de um tratado entre Estados Unidos e Irlanda que reduz tais incentivos para o caso de empresas americanas.).

6.4.4 – Estados Unidos

Além destes exemplos citados acima, vale mencionar também que os Estados Unidos, em 2011, acabou criando um programa que facilita a visualização de diversos incentivos oferecidos por seus estados, sendo vários destes incentivos de cunho fiscal. O programa conhecido como SelectUsa foi criado com o objetivo de fomentar o investimento externo que estava decadente em virtude da recente crise sofrido pelo país.

Um exemplo interessante extraído deste programa é o *Tax incentives in Renewal Communities (RCs) and Empowerment Zones (EZs)*, onde é oferecido incentivos fiscais para empresas que contratem moradores locais ou constroem imóveis comerciais em determinados locais.

Conforme trecho extraído do site do Select Usa:

“There are substantial capital gains tax savings possible also to qualifying businesses in Renewal Communities and Empowerment Zones. Eligible businesses in RCs that hold property for 5 years may be able to exclude 100% of their capital gains from taxation. Eligible businesses in EZs may be able to exclude up to 60% of their capital gains from taxation. There are incentives in these communities also for businesses that upgrade their equipment needs. Qualifying businesses may be eligible for up to an additional \$35,000 in Section 179 tax deductions on the cost of yearly equipment purchases in these areas. Qualifying businesses in EZs may also be eligible for low-cost loans through the EZ facility bond program. These loans through the EZ bond program may save up to hundreds of thousands of dollars for businesses. Businesses interested in borrowing money through this bond program can visit www.hud.gov/cr for contact information for their local Empowerment Zone director.”¹⁵

Vale mencionar que este é apenas mais um incentivo oferecido pelo programa, deste modo não há dúvidas que um planejamento tributário internacional é de suma importância para uma empresa que queria se internacionalizar.

6.4.5 - Brasil

Aqui no Brasil temos diversos incentivos fiscais favorecendo exportadores e importadores, podemos citar como exemplos o drawback, o qual é um regime aduaneiro especial, onde isenta o contribuinte ao pagamento de débitos tributários incidentes em produtos utilizados em processo produtivo de bens exportados, sendo tais operações delimitadas pela Portaria SECEX 10/2010:

Art. 67. O regime aduaneiro especial de drawback pode ser aplicado nas seguintes modalidades, no âmbito da SECEX:

I - drawback integrado suspensão – a aquisição no mercado interno ou a importação, de forma combinada ou não, de mercadoria para emprego ou consumo na industrialização de produto a ser exportado, com suspensão dos tributos exigíveis na importação e na aquisição no mercado interno na forma do art. 12 da Lei nº 11.945, de 4 de junho de 2009 e do art. 17 da Lei nº 12.058, de 13 de outubro de 2009, e da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 467, de 25 de março de 2010; e

II - drawback integrado isenção – a aquisição no mercado interno ou a importação, de forma a combinada ou não, de mercadoria equivalente à empregada ou consumida na industrialização de produto exportado, com isenção do Imposto de

¹⁵ Disponível em: http://selectusa.commerce.gov/investment-incentives?filter-by-search-words=&term_node_tid_depth_1%5B%5D=114.

Importação (II), e com redução a zero do Imposto sobre Produtos Industrializados (IPI), da Contribuição para o PIS/PA SEP, da Contribuição para o Financiamento da Seguridade Social (COFINS), da Contribuição para o PIS/PASEP -Importação e da COFINS-Importação, na forma do art. 31 da Lei nº 12.350, de 20 de dezembro de 2010 e da Portaria Conjunta RFB/SECEX nº 3, de 17 de dezembro de 2010.

§ 1º O regime de drawback integrado suspensão aplica-se também:

I - à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadorias para emprego em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto a ser exportado; e

II - às aquisições no mercado interno ou importações de empresas denominadas fabricantes - intermediários, para industrialização de produto intermediário a ser diretamente fornecido a empresas industriais-exportadoras, para emprego ou consumo na industrialização de produto final a ser exportado (drawback intermediário).

§ 2º O regime de drawback integrado isenção aplica-se também à aquisição no mercado interno ou à importação de mercadoria equivalente à empregada:

I - em reparo, criação, cultivo ou atividade extrativista de produto já exportado; e

II - na industrialização de produto intermediário fornecido diretamente à empresa industrial - exportadora e empregado ou consumido na industrialização de produto final já exportado. § 3º O beneficiário do drawback integrado isenção poderá optar pela importação ou pela aquisição no mercado interno da mercadoria equivalente, de forma combinada ou não, considerada a quantidade total adquirida ou importada com pagamento de tributos. (Fls. 22 da Portaria SECEX nº 23, de 14/07/2011). portSECEX23_2011.doc¹⁶

Outro regime importante no Brasil é o chamado RECAP (Regime especial de aquisição de bens de capital para empresas exportadoras), onde as pessoas jurídicas preponderantemente exportadoras ficam suspensas do recolhimento do PIS e da COFINS nas importações e aquisições em âmbito interno, conforme a Lei 11196/2005, se não vejamos:

“Art. 12. Fica instituído o Regime Especial de Aquisição de Bens de Capital para Empresas Exportadoras - Recap, nos termos desta Lei. (Regulamento)

Parágrafo único. O Poder Executivo disciplinará, em regulamento, as condições para habilitação do Recap.

Art. 13. É beneficiária do Recap a pessoa jurídica preponderantemente exportadora, assim considerada aquela cuja receita bruta decorrente de exportação para o exterior, no ano-calendário imediatamente anterior à adesão ao Recap, houver sido igual ou superior a 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços no período e que assuma compromisso de manter esse percentual de exportação durante o período de 2 (dois) anos-calendário. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 1o A receita bruta de que trata o caput deste artigo será considerada após excluídos os impostos e contribuições incidentes sobre a venda.

§ 2o A pessoa jurídica em início de atividade ou que não tenha atingido no ano anterior o percentual de receita de exportação exigido no caput deste artigo poderá

¹⁶ Disponível em: http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1311100642.pdf.

habilitar-se ao Recap desde que assuma compromisso de auferir, no período de 3 (três) anos-calendário, receita bruta decorrente de exportação para o exterior de, no mínimo, 50% (cinquenta por cento) de sua receita bruta total de venda de bens e serviços. (Redação dada pela Lei nº 12.715, de 2012)

§ 3º O disposto neste artigo:

I - não se aplica às pessoas jurídicas optantes pelo Simples e às que tenham suas receitas, no todo ou em parte, submetidas ao regime de incidência cumulativa da Contribuição para o PIS/Pasep e da Cofins;

II - aplica-se a estaleiro naval brasileiro, no caso de aquisição ou importação de bens de capital relacionados em regulamento destinados à incorporação ao seu ativo imobilizado para utilização nas atividades de construção, conservação, modernização, conversão e reparo de embarcações pré-registradas ou registradas no Registro Especial Brasileiro - REB, instituído pela Lei no 9.432, de 8 de janeiro de 1997, independentemente de efetuar o compromisso de exportação para o exterior de que trata o caput e o § 2º deste artigo ou de possuir receita bruta decorrente de exportação para o exterior.”

6.5 - Países com a tributação favorecida (*tax havens*)

Conhecido popularmente como paraísos fiscais, a legislação brasileira considera-os como aqueles onde não há tributação sobre a renda ou, quando há, possui uma alíquota máximo inferior a 20%.

Os doutrinadores exibem uma dificuldade em classificar os países conhecidos como paraísos fiscais, em razão da subjetividade deste termo. Além do mais deve-se levar em conta que a carga tributária é sempre variável de país para país, fazendo com que uma carga considerada baixa em um local não gere essa mesma percepção quando analisada de um outro ponto.

Entretanto, existe uma corrente dominante onde entende-se que os países com tributação favorecida devem dotar de possíveis três qualificações¹⁷, sendo a primeira a inexistência de tributos, tributos nominais ou muito reduzidos para residentes e não residentes, como é o caso da Ilhas Cayman, a segunda qualificação seria naqueles casos em que o país adota uma tributação normal para os residentes (situações onde o critério material da regra matriz de incidência tributária tenha ocorrido no país sobre fato praticado por residente)

¹⁷ TORRES, Heleno. Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais – São Paulo: Revista dos Tribunais. P.85.

mas aplica alíquotas muito baixas para rendimentos e investimentos oriundos do exterior sobre os não residentes, cita-se como exemplo o Panamá e a terceira hipótese é aquela onde é criado certas privilégios e incentivos subdivididos por categorias de rendas, operações e pessoas, o que o ocorre em Luxemburgo.

A Receita Federal, através do art. 1º da instrução normativa 1037/2010¹⁸ delimitou os países que são considerados paraísos fiscais, sendo a grande maioria destes países pequenos, citando como exemplo Panamá e Aruba.

Além disto, a receita Federal fez questão de tratar sobre os países com regime de regimes fiscais diferenciados, os quais se enquadram no conceito doutrinário de paraísos fiscais em determinadas atividades, cita-se como exemplo os regimes aplicáveis às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company, domiciliary company, auxiliary company, mixed company e administrative company cujo tratamento tributário resulte em incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de forma combinada, inferior a 20% (vinte por cento), segundo a legislação federal, cantonal e municipal, assim como o regime aplicável a outras formas legais de constituição de pessoas jurídicas, mediante rulings emitidos por autoridades tributárias, que resulte em incidência de IRPJ, de forma combinada, inferior a 20% (vinte por cento), segundo a legislação federal, cantonal e municipal na Suíça.¹⁹

¹⁸ Art. 1º Para efeitos do disposto nesta Instrução Normativa, consideram-se países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, as seguintes jurisdições: I - Andorra; II - Anguilla; III - Antígua e Barbuda; IV - Antilhas Holandesas; V - Aruba; VI - Ilhas Ascensão; VII - Comunidade das Bahamas; VIII - Bahrein; IX - Barbados; X - Belize; XI - Ilhas Bermudas; XII - Brunei; XIII - Campione D'Italia; XIV - Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark); XV - Ilhas Cayman; XVI - Chipre; XVII - Cingapura; XVIII - Ilhas Cook; XIX - República da Costa Rica; XX - Djibouti; XXI - Dominica; XXII - Emirados Árabes Unidos; XXIII - Gibraltar; XXIV - Granada; XXV - Hong Kong; XXVI - Kiribati; XXVII - Lebuau; XXVIII - Líbano; XXIX - Libéria; XXX - Liechtenstein; XXXI - Macau; XXXII - Ilha da Madeira; XXXIII - Maldivas; XXXIV - Ilha de Man; XXXV - Ilhas Marshall; XXXVI - Ilhas Maurício; XXXVII - Mônaco; XXXVIII - Ilhas Montserrat; XXXIX - Nauru; XL - Ilha Niue; XLI - Ilha Norfolk; XLII - Panamá; XLIII - Ilha Pitcairn; XLIV - Polinésia Francesa; XLV - Ilha Queshm; XLVI - Samoa Americana; XLVII - Samoa Ocidental; XLVIII - San Marino; XLIX - Ilhas de Santa Helena; L - Santa Lúcia; LI - Federação de São Cristóvão e Nevis; LII - Ilha de São Pedro e Miguelão; LIII - São Vicente e Granadinas; LIV - Seychelles; LV - Ilhas Solomon; LVI - St. Kitts e Nevis; LVII - Suazilândia; LVIII - Suíça; (Vide Ato Declaratório Executivo RFB nº 11, de 24 de junho de 2010). (Revogado pela Instrução Normativa RFB nº 1.474, de 18 de junho de 2014) (Vide art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.474, de 18 de junho de 2014). LIX - Sultanato de Omã; LX - Tonga; LXI - Tristão da Cunha; LXII - Ilhas Turks e Caicos; LXIII - Vanuatu; LXIV - Ilhas Virgens Americanas; LXV - Ilhas Virgens Britânicas. Disponível em <http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2010/in10372010.htm>

¹⁹ Art. 2º São regimes fiscais privilegiados: II - com referência à legislação do Uruguai, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de "Sociedades Financeiras de Inversão (Safis)" até 31 de

Sabe-se que a alta carga tributária é um fato que está presente nos principais países do mundo e, de acordo com estudo realizado pelo instituto brasileiro de planejamento tributário, o Brasil está entre os 30 países com as maiores cargas tributárias, sendo o que tem a sua população tem a menor taxa de retorno dos serviços prestados pelo governo a sua população, observe-se:

ORDEM	PAÍSES	NÃO É DA OCDE	% CT/PIB	IDH	IRBES
1	AUSTRÁLIA		25,90	0,929	164,18
2	ESTADOS UNIDOS		24,80	0,910	163,83
3	CORÉIA DO SUL		25,10	0,897	162,38
4	JAPÃO		26,90	0,901	160,65
5	IRLANDA		28,00	0,908	159,98
6	SUIÇA		29,80	0,903	157,49
7	CANADÁ		31,00	0,908	156,53
8	NOVA ZELÂNDIA		31,30	0,908	156,19
9	GRÉCIA		30,00	0,861	153,69
10	ESLOVÁQUIA		28,40	0,834	153,23
11	ISRAEL		32,40	0,888	153,22
12	ESPANHA		31,70	0,878	153,18
13	URUGUAI	X	27,18	0,783	150,30
14	ALEMANHA		36,70	0,905	149,72
15	ISLÂNDIA		36,30	0,898	149,59

dezembro de 2010 ; III - com referência à legislação da Dinamarca, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.045, de 23 de junho de 2010)

IV - com referência à legislação do Reino dos Países Baixos, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company que não exerçam atividade econômica substantiva; (Redação dada pela Instrução Normativa RFB nº 1.045, de 23 de junho de 2010) (Vide Ato Declaratório Executivo RFB nº 10, de 24 de junho de 2010)

V - com referência à legislação da Islândia, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de **International Trading Company (ITC)**;

VII - com referência à legislação dos Estados Unidos da América, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de **Limited Liability Company (LLC)** estaduais, cuja participação seja composta de não residentes, não sujeitas ao imposto de renda federal; ou

VIII - com referência à legislação da Espanha, o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de **Entidad de Tenencia de Valores Extranjeros (E.T.V.Es.)**;

IX - com referência à legislação de Malta , o regime aplicável às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de **International Trading Company (ITC)** e de **International Holding Company (IHC)**.

X - com referência à Suíça, os regimes aplicáveis às pessoas jurídicas constituídas sob a forma de holding company, domiciliary company, auxiliary company, mixed company e administrative company cujo tratamento tributário resulte em incidência de Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica (IRPJ), de forma combinada, inferior a 20% (vinte por cento), segundo a legislação federal, cantonal e municipal, assim como o regime aplicável a outras formas legais de constituição de pessoas jurídicas, mediante rulings emitidos por autoridades tributárias, que resulte em incidência de IRPJ, de forma combinada, inferior a 20% (vinte por cento), segundo a legislação federal, cantonal e municipal. (Incluído pela Instrução Normativa RFB nº 1.474, de 18 de junho de 2014) (Vide art. 2º da Instrução Normativa RFB nº 1.474, de 18 de junho de 2014). Disponível em <http://www18.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/ins/2010/in10372010.htm>

16	ARGENTINA	X	29,00	0,797	149,40
17	REPÚBLICA TCHECA		34,90	0,865	148,39
18	REINO UNIDO		36,00	0,863	146,96
19	ESLOVÊNIA		37,70	0,884	146,79
20	LUXEMBURGO		36,70	0,867	146,49
21	NORUEGA		42,80	0,943	145,94
22	AUSTRIA		42,00	0,885	141,93
23	FINLÂNDIA		42,10	0,882	141,56
24	SUÉCIA		44,08	0,904	141,15
25	DINAMARCA		44,06	0,895	140,41
26	FRANÇA		43,15	0,884	140,52
27	HUNGRIA		38,25	0,816	140,37
28	BÉLGICA		43,80	0,886	139,84
29	ITÁLIA		43,00	0,874	139,84
30	BRASIL	x	35,13	0,718	135,83

Fonte: www.opovo.com.br/app/politica/2012/01/24/noticiaspoliticas – em 24/01/12 - adaptado por mim

Em virtude desta alta carga tributária de diversos países, alguns aproveitam este fato para abaixar suas tributações sobre a renda e atrair diversos investimentos externos, gerando uma atenção dos países exportadores de capital, os quais organizam para evitar o fenômeno conhecido como evasão fiscal, no Brasil tal assunto é delineado pelo artigo 24 da lei 9430\1996, se não vejamos:

Art. 24. As disposições relativas a preços, custos e taxas de juros, constantes dos arts. 18 a 22, aplicam-se, também, às operações efetuadas por pessoa física ou jurídica residente ou domiciliada no Brasil, com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada em país que não tribute a renda ou que a tribute a alíquota máxima inferior a vinte por cento. (Vide Lei nº 12.973, de 2014)

§ 1º Para efeito do disposto na parte final deste artigo, será considerada a legislação tributária do referido país, aplicável às pessoas físicas ou às pessoas jurídicas, conforme a natureza do ente com o qual houver sido praticada a operação.

§ 2º No caso de pessoa física residente no Brasil:

I - o valor apurado segundo os métodos de que trata o art. 18 será considerado como custo de aquisição para efeito de apuração de ganho de capital na alienação do bem ou direito;

II - o preço relativo ao bem ou direito alienado, para efeito de apuração de ganho de capital, será o apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

III - será considerado como rendimento tributável o preço dos serviços prestados apurado de conformidade com o disposto no art. 19;

IV - serão considerados como rendimento tributável os juros determinados de conformidade com o art. 22.

§ 3º Para os fins do disposto neste artigo, considerar-se-á separadamente a tributação do trabalho e do capital, bem como as dependências do país de residência ou domicílio. (Redação dada pela Lei nº 10.451, de 2002)

§ 4º Considera-se também país ou dependência com tributação favorecida aquele cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição

societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes. (Incluído pela Lei nº 11.727, de 2008)

Art. 24-A. Aplicam-se às operações realizadas em regime fiscal privilegiado as disposições relativas a preços, custos e taxas de juros constantes dos arts. 18 a 22 desta Lei, nas transações entre pessoas físicas ou jurídicas residentes e domiciliadas no País com qualquer pessoa física ou jurídica, ainda que não vinculada, residente ou domiciliada no exterior.

Parágrafo único. Para os efeitos deste artigo, considera-se regime fiscal privilegiado aquele que apresentar uma ou mais das seguintes características: (Redação dada pela Lei nº 11.941, de 2009)

I – não tribute a renda ou a tribute à alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento);

II – conceda vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente:

a) sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

b) condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência;

III – não tribute, ou o faça em alíquota máxima inferior a 20% (vinte por cento), os rendimentos auferidos fora de seu território;

IV – não permita o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade de bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

Art. 24-B. O Poder Executivo poderá reduzir ou restabelecer os percentuais de que tratam o caput do art. 24 e os incisos I e III do parágrafo único do art. 24-A, ambos desta Lei

Parágrafo único. O uso da faculdade prevista no caput deste artigo poderá também ser aplicado, de forma excepcional e restrita, a países que componham blocos econômicos dos quais o País participe.

Desta maneira o governo brasileiro tenta evitar a elisão e evasão fiscal, visto que muitos países próximos ao Brasil são considerados como “paraísos fiscais”.

6.6 – Princípios de conexão do direito tributário internacional

Os princípios do direito tributário internacional são de suma importância para a compreensão de todos os institutos que embasam tal matéria, dentre eles merecem destaques os que fazem partes de seus elementos de conexão da tributação da renda, quais sejam, o princípio da territorialidade e o princípio da universalidade.

O princípio da universalidade²⁰ ou *world wide income*, adotado por muitos países que são considerados exportadores de capital e também pelo Brasil, tem o intuito principal de evitar a evasão de divisas.

A tributação nos países que adotam tal princípio ocorre independente do local onde tenha ocorrido o critério material da regra matriz de incidência tributária, ou seja, basta, por exemplo, uma pessoa jurídica auferir renda para que seja tributada, independentemente se a renda foi auferida dentro do território do Estado ou em outro território que este não exerça jurisdição.

Este princípio visa manter um equilíbrio econômico interno, evitando eventuais desigualdades entre produtores de renda internos e produtores de renda externos, além de manter os cofres públicos abastecidos, motivo pelo qual o princípio da universalidade atua em grande parte sobre os tributos fiscais, ou seja, aqueles com o intuito de arrecadação, excluindo-se desse instituto os tributos parafiscais e extrafiscais.

E conforme já explicado acima, com o cenário cada vez mais globalizado esta forma de tributação reflete as grandes dificuldades dos países em controlar suas políticas tributárias e fiscais²¹, fazendo com que estes tenham que adotar diversas medidas a fim de não enfraquecer a sua soberania, bem como evitar uma diminuição de suas arrecadações fiscais.

Helena Torres aponta que um dos fatores mais importantes do princípio da universalidade é o atendimento ao princípio da isonomia, em suas palavras:

“Em certos casos, quando um Estado dispõe de muitos operadores econômicos residentes que atuam no exterior, o princípio da universalidade é inserido no sistema como recurso à manutenção do

²⁰ “Para encontrar um modo de solucionar os indesejáveis problemas causados pela pluritributação internacional, que tanto afligem os operadores do econômicos atuantes no mercado internacional, os Estados que adotam para os seus regimes de tributação de rendimentos o princípio da territorialidade (*world income taxation*), em concomitância devem eleger unilateralmente, os mecanismos internos (compatíveis com as finalidades da política fiscal) que lhes pareçam mais adequados.” TORRES, Helena. *Pluritributação da renda das empresas*. P. 424.

²¹ “Por seu turno, Faria pontua como efeitos da economia-mundo, em razão das fortes pressões impostas pelo mercado de capitais integrado, as crescentes dificuldades dos governos nacionais em controlar os circuitos financeiros e comerciais e em aplicar suas políticas tributárias e fiscais. Assim, a soberania dos Estados centrais está fragilizada enquanto detentores de poder político-econômico, especialmente por basearem sua influência internacional no poder de suas economias. Para esses países desenvolvidos, a independência dos seus agentes econômicos no cenário globalizado lhes extirpa poder de interferência internacional.” MACIEL, Miguel Ângelo. *O tratamento tributário discriminatório como combate*

princípio da isonomia, como o intuito de evitar injustiças fiscais entre os contribuinte, internamente, perante os residentes que produzem rendimentos apenas no interior do Estado (domiciliary income) e os que produzem também fora do Estado (foreing income) (...)"²²

Para Alberto Xavier²³, a adoção deste princípio pelo Brasil acabou entrando em conflito com algumas normas do direito tributário internacional e diversos tratados que visam evitar a bitributação, especialmente por estar em desacordo com o art. VII da convenção modelo da OCDE.

Já o princípio da territorialidade, também chamado pelos ingleses de "source income taxation", aplica a tributação com a observância no critério espacial da regra matriz de incidência tributária, sendo o local sempre delineado como o território em que determinado Estado exerça jurisdição, assim sendo entende-se que este princípio acaba por agir como um limitador da norma tributária.

Pode-se se dizer também que o princípio da territorialidade adota o critério material de conexão, visto que tal elemento possui uma ligação direta com o evento e o local da produção da renda²⁴, surgindo a obrigação tributária somente nos casos em que o acréscimo patrimonial for caracterizado em território onde a norma tributária possua aplicabilidade.

O choque entre estes dois princípios elucidados acima faz com que a bitributação ocorra em diversas situações e conforme leciona Igor Santiago a "dupla tributação internacional decorre da aplicação, pelos diversos países, de critérios distintos de submissão ao imposto de renda que instituem"²⁵, nesse

²² Torres, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997. P. 75.

²³ O regime de transferência fiscal internacional, criado pela Lei 9249/95, revela-se também incompatível com os tratados contra dupla tributação celebrados pelo Brasil. O art. VII dos referidos tratados (que seguem o art. VII da Convenção Modelo da OCDE) dispõe no seu n°1 que os lucros de uma empresa de um Estado Contratante só podem ser tributados nesse Estado, a não ser que a empresa exerça sua atividade no outro Estado Contratante por meio de um estabelecimento estável aí situado. Se a empresa exercer sua atividade deste modo, os seus lucros podem ser tributados no outro Estado, mas unicamente na medida em que forem imputáveis a esse estabelecimento estável. XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 5 ed., Rio de Janeiro Forense. P. 357.

²⁴ NORONHA, Francisco Daniel Holanda. A bitributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro. Disponível em: <http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/963/1134>

²⁵ SANTIAGO, Igor Mauler. A harmonização das legislações tributárias no MERCOSUL. In: Revista do CAAP, ano II, n. 2, Belo Horizonte: Centro Acadêmico Afonso Pena, UFMG

aspecto não resta dúvidas de que a internacionalização de qualquer empresa deve ser precedida de um eficaz planejamento tributário internacional.

6.7 – Planejamento tributário internacional

O planejamento tributário preventivo tem como objetivo uma economia lícita de tributos, seja evitando a ocorrência do evento descrito em norma geral e abstrata ou até mesmo pela redução do tributo, ou seja, um planejamento antecedente as operações da empresa, com o objetivo de reduzir os custos tributários antes de seus eventos ocorrerem.

Apenas a título de elucidação, vale acrescentar que o planejamento tributário também pode ocorrer de forma corretiva e especial. A primeira tem como objetivo, como o próprio nome já diz, corrigir determinadas anomalias, ou seja, identificar eventuais equívocos no planejamento e organiza-los. Já o planejamento especial ocorre em virtude de algum acontecimento esporádico, como por exemplo, a abertura de filiais ou processos societários de reestruturação.

Helena Torres define o planejamento tributário como “as atitudes lícitas que possam vir a ser adotadas pelos contribuintes, na estruturação ou reorganização de seus negócios, tendo como finalidade a economia de tributos, seja evitando a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações, corresponde à noção de legítima economia de tributos. Decerto que pode haver planejamento tributário com conteúdo ilícito, só que, nesse caso, mesmo sendo o objeto ilícito, o ato de planejar será sempre lícito, não sendo rigoroso, portanto, atribuir uma atuação ilícita à conduta de organizar negócios preventivamente”.²⁶

Alguns autores preferem utilizar o termo elisão fiscal ao invés de planejamento tributário, termo o qual não pode ser confundido com evasão

²⁶ TORRES, Helena. Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais – São Paulo: Revista dos Tribunais. P.37

fiscal, a qual ocorre quando o contribuinte viola algum dispositivo legal ou regulamento fiscal, Silvio Aparecido Crepaldi versa que "A evasão ao contrário da elisão, consiste na lesão ilícita do Fisco, não se pagando tributo devido, ou pagando-se menos que o devido, de forma deliberada ou por negligência."²⁷

Na esfera internacional, o planejamento tributário tem os mesmos objetivos que o nacional, todavia, não é possível descreve-lo de uma forma geral, pois sempre será pautado através de dois ordenamentos jurídicos distintos, além de que este planejamento deve estar atento sempre aos princípios do direito tributário internacional.

6.8 - Principais tributos incidentes nas operações de importação e exportação

Em suma será explicado os principais tributos recolhidos por empresários que realizam operações de importação e importação, devendo fazer a breve consideração que para a legislação brasileira tributo nada mais é que toda prestação pecuniária compulsória, em moeda ou cujo valor nela se possa exprimir, que não constitua sanção de ato ilícito, instituída em lei e cobrada mediante atividade administrativa plenamente vinculada²⁸, onde podem ser subdivididos em Impostos, Taxas, Contribuições de Melhoria, Contribuições Sociais e Empréstimos Compulsórios.

O primeiro a ser tratado será o Imposto de Importação, o qual é de competência da União e tem como fato gerador a importação de produtos estrangeiros em território nacional, sendo o contribuinte o importador ou o arrematante dos produtos apreendidos, de acordo com o art. 19 e seguintes do Código Tributário Nacional:

Art. 19. O imposto, de competência da União, sobre a importação de produtos estrangeiros tem como fato gerador a entrada destes no território nacional.

Art. 20. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

²⁷ CREPALDI, Silvio Aparecido. Planejamento tributário – São Paulo: Saraiva, 2012. P. 93.

²⁸ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm.

II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da importação, em uma venda em condições de livre concorrência, para entrega no porto ou lugar de entrada do produto no País;
III - quando se trate de produto apreendido ou abandonado, levado a leilão, o preço da arrematação.

Art. 21. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-lo aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Art. 22. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados.²⁹

Em sentido oposto tem-se o Imposto de Exportação, também de competência da União e tendo como fato gerador a exportação de produtos nacionais ou nacionalizados, sendo o contribuinte o exportador, conforme se observa nos artigos 23 e seguintes do Código Tributário Nacional:

Art. 23. O imposto, de competência da União, sobre a exportação, para o estrangeiro, de produtos nacionais ou nacionalizados tem como fato gerador a saída destes do território nacional.

Art. 24. A base de cálculo do imposto é:

I - quando a alíquota seja específica, a unidade de medida adotada pela lei tributária;

II - quando a alíquota seja ad valorem, o preço normal que o produto, ou seu similar, alcançaria, ao tempo da exportação, em uma venda em condições de livre concorrência.

Parágrafo único. Para os efeitos do inciso II, considera-se a entrega como efetuada no porto ou lugar da saída do produto, deduzidos os tributos diretamente incidentes sobre a operação de exportação e, nas vendas efetuadas a prazo superior aos correntes no mercado internacional o custo do financiamento.

Art. 25. A lei pode adotar como base de cálculo a parcela do valor ou do preço, referidos no artigo anterior, excedente de valor básico, fixado de acordo com os critérios e dentro dos limites por ela estabelecidos.

Art. 26. O Poder Executivo pode, nas condições e nos limites estabelecidos em lei, alterar as alíquotas ou as bases de cálculo do imposto, a fim de ajustá-los aos objetivos da política cambial e do comércio exterior.

Art. 27. Contribuinte do imposto é o exportador ou quem a lei a ele equiparar.

Art. 28. A receita líquida do imposto destina-se à formação de reservas monetárias, na forma da lei.

O ICMS importação, o qual é um imposto decorrente da circulação de mercadorias importadas, ou seja, aquelas em que não são destinadas aos consumidores finais, seu fato gerador ocorre no momento do desembaraço, sendo o contribuinte aquele que realizou a importação e a competência para a cobrança dos Estados e Distrito Federal, nos termos da Lei 87/1996:

²⁹ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.htm.

Art. 1º Compete aos Estados e ao Distrito Federal instituir o imposto sobre operações relativas à circulação de mercadorias e sobre prestações de serviços de transporte interestadual e intermunicipal e de comunicação, ainda que as operações e as prestações se iniciem no exterior.

(...)

Art. 2º O imposto incide sobre:

(...)

I – sobre a entrada de mercadoria ou bem importados do exterior, por pessoa física ou jurídica, ainda que não seja contribuinte habitual do imposto, qualquer que seja a sua finalidade;

(...)

Art. 12. Considera-se ocorrido o fato gerador do imposto no momento:

(...)

IX – do desembaraço aduaneiro de mercadorias ou bens importados do exterior;³⁰

O Imposto Sobre Produtos Industrializados (IPI) é outro tributo de grande relevância nas importações de produtos estrangeiros, sendo de competência da União e o contribuinte aquele que importar produtos industrializados estrangeiros, o fato gerador ocorre no momento do desembaraço aduaneiro do produto, de acordo com os artigos 46 e seguintes do Código Tributário Nacional:

“ Art. 46. O imposto, de competência da União, sobre produtos industrializados tem como fato gerador:

I - o seu desembaraço aduaneiro, quando de procedência estrangeira;

II - a sua saída dos estabelecimentos a que se refere o parágrafo único do artigo 51;

III - a sua arrematação, quando apreendido ou abandonado e levado a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se industrializado o produto que tenha sido submetido a qualquer operação que lhe modifique a natureza ou a finalidade, ou o aperfeiçoe para o consumo.

Art. 47. A base de cálculo do imposto é:

I - no caso do inciso I do artigo anterior, o preço normal, como definido no inciso II do artigo 20, acrescido do montante:

a) do imposto sobre a importação;

b) das taxas exigidas para entrada do produto no País;

c) dos encargos cambiais efetivamente pagos pelo importador ou dele exigíveis;

II - no caso do inciso II do artigo anterior:

a) o valor da operação de que decorrer a saída da mercadoria;

b) na falta do valor a que se refere a alínea anterior, o preço corrente da mercadoria, ou sua similar, no mercado atacadista da praça do remetente;

III - no caso do inciso III do artigo anterior, o preço da arrematação.

Art. 48. O imposto é seletivo em função da essencialidade dos produtos.

Art. 49. O imposto é não-cumulativo, dispondo a lei de forma que o montante devido resulte da diferença a maior, em determinado período, entre o imposto referente aos produtos saídos do estabelecimento e o pago relativamente aos produtos nele entrados.

Parágrafo único. O saldo verificado, em determinado período, em favor do contribuinte transfere-se para o período ou períodos seguintes.

Art. 50. Os produtos sujeitos ao imposto, quando remetidos de um para outro Estado, ou do ou para o Distrito Federal, serão acompanhados de nota fiscal de modelo especial, emitida em séries próprias e contendo, além dos elementos

³⁰ Disponível em http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/LCP/Lcp87.htm.

necessários ao controle fiscal, os dados indispensáveis à elaboração da estatística do comércio por cabotagem e demais vias internas.

Art. 51. Contribuinte do imposto é:

I - o importador ou quem a lei a ele equiparar;

II - o industrial ou quem a lei a ele equiparar;

III - o comerciante de produtos sujeitos ao imposto, que os forneça aos contribuintes definidos no inciso anterior;

IV - o arrematante de produtos apreendidos ou abandonados, levados a leilão.

Parágrafo único. Para os efeitos deste imposto, considera-se contribuinte autônomo qualquer estabelecimento de importador, industrial, comerciante ou arrematante.

6.9 - As medidas unilaterais para alcançar a neutralidade fiscal

Os países que adotam o princípio da universalidade como meio de tributação da renda, devem em concomitância eleger determinadas medidas unilaterais para interagir com a neutralidade fiscal, visando obter um caminho para evitar ou minorar a bitributação internacional, Heleno Torres aponta que tais medidas possuem grandes vantagens, todavia, nem sempre alcançam uma real eficácia, em suas palavras:

“A interação entre os mencionados fins de política fiscal e os métodos unilaterais (crédito de imposto, isenção, dedução etc...) admitidos para atingir os objetivos intrínsecos àqueles fins é uma exigência de respeito aos contribuintes. Examinados isoladamente, cada um deles oferece grandes vantagens mas, por outro lado, ofertam uma solução aos problemas de tributação internacional só em termos virtuais, pois, quando em atuação, interativamente com a realidade circundante, nem sempre chegam alcançar os esperados objetivos fiscais: eficiência fiscal, justiça fiscal para os contribuintes, repartição harmônica dos créditos tributários etc...”³¹

Nessa esteira, Eveline Brigido³² aponta que as medidas unilaterais e bilaterais adotadas pelos governos podem ser consideradas como verdadeiras

³¹ Torres, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. P. 429.

³² Em razão dos problemas gerados pela dupla tributação da renda, os governos passaram a adotar medidas de prevenção. Essas medidas podem ser tanto unilaterais como bilaterais. Tanto em uma como na outra situação haverá renúncia ao direito de arrecadação por um Estado em favor do outro. A diferença consiste em que, quando se tratar de tratado bilateral, os Estados devem negociar qual método eles irão adotar, enquanto que se for medida unilateral, trata-se de política fiscal doméstica, que melhor favorecerá os Estados. É possível afirmar, portanto, que os métodos unilaterais são normas de direito interno, ou seja, cada país, individualmente, cria regras para que a renda de seus nacionais ou de seus residentes que seja tributada uma única vez. BRIGIDO, Eveline Vieira. Bitributação internacional da renda: as cláusulas de tax sparing e matching credit. – Disponível em: <http://periodicos.unesc.net/index.php/amicus/article/viewFile/869/824>. p. 3

renúncias ao direito de arrecadação em face de outro, aduzindo que nas medidas bilaterais os Estados negociam os melhores métodos que lhes sejam favoráveis e nas medidas unilaterais o Estado irá escolher a melhor medida que lhe seja favorável, afirmando que estas medidas são normas de direito interno.

Dentre as medidas unilaterais com o escopo de buscar uma neutralidade fiscal destaca-se o crédito de imposto (*tax credit*), o qual será tratado a seguir.

6.10 – Crédito de Imposto (Tax Credit)

O crédito de imposto é uma medida unilateral onde um Estado tributa determinado sujeito, mas lhe oferece um crédito pelo valor já pago no Estado de ocorrência do evento, gerando assim um direito subjetivo onde o contribuinte pode compensar o montante do tributo pago no estrangeiro com um imposto de critério material da regra matriz de incidência tributária semelhante em seu país de residência, seria uma verdadeira forma de abatimento do valor já pago sobre um valor que o contribuinte viria a ser tributado, com o claro objetivo de combater a bitributação internacional.

Desta forma, adotando a teoria da regra matriz de incidência tributária adotada por Paulo de Barros³³, após a ocorrência do evento transcrito em norma geral e abstrata e no momento em que este fosse vertido em linguagem competente, o critério material da regra matriz de incidência tributária deveria ser

³³ A construção da regra-matriz de incidência, assim como de qualquer norma jurídica, é obra do intérprete, a partir dos estímulos sensoriais do texto legislado. Sua hipótese prevê fato de conteúdo econômico, enquanto o conseqüente estatui vínculo obrigacional entre o Estado, ou quem lhe faça as vezes, na condição de sujeito ativo, e uma pessoa física ou jurídica, particular ou pública, como sujeito passivo, de tal sorte que o primeiro ficará investido do direito subjetivo público de exigir, do segundo o pagamento de determinada quantia em dinheiro. Em contrapartida, o sujeito passivo será cometido do dever jurídico de prestar aquele objeto. Essa meditação nos autoriza a declarar que, para obter-se a fórmula abstrata da regra-matriz de incidência, é mister isolar as proposições em si, como formas de estruturas sintáticas; suspender o vector semântico da norma para as situações objetivas, constituídas por eventos do mundo e por condutas; e desconsiderar os atos psicológicos de querer e de pensar a norma. Efetuadas as devidas abstrações lógicas, identificaremos, no descritor da norma, um critério material (comportamento de uma pessoa, representado por um verbo pessoal e de predicação incompleta, seguido pelo complemento), condicionado no tempo (critério temporal) e no espaço (critério espacial). Já na consequência, observaremos um critério pessoal (sujeito ativo e sujeito passivo) e um critério quantitativo (base de cálculo e alíquota). CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. São Paulo: Noeses. P. 612/613

semelhante ao ocorrido no país fonte, cabendo ao contribuinte detentor do direito subjetivo ao crédito comprovar tal fato, após isso tal valor seria abatido na base de cálculo do tributo.

Este método, também conhecido como método de imputação, pode ser subdividido entre a imputação integral e ordinária.

Na primeira hipótese, o valor integral do imposto pago no Estado fonte será deduzido do tributo a ser pago no país de residência, seja ele inferior ou superior ao valor, Heleno Torres³⁴ ainda acrescenta que se o valor do crédito de imposto for maior do que o débito tributário que viria a ser cobrado pelo Estado, este deve reembolsar ou entrar em algum acordo com o sujeito para que o restante seja aproveitado, tudo isso em obediência ao princípio da neutralidade fiscal à exportação.

Quanto ao crédito de imposto ordinário em nenhuma hipótese haverá o reembolso do valor pago a maior no país fonte, Luciano Fuck³⁵ pontua que o sujeito passivo da obrigação tributária estará submetido sempre a maior alíquota tributária entre os dois países envolvidos, a doutrina divide este método entre limitado e o proporcional.

O crédito de imposto ordinário limitado é aquele onde a alíquota adotada pelo país de residência é aplicada sobre uma parte da base de cálculo que é concedida o crédito, vale mencionar que este sistema é adotado pelo Brasil para os tributos sobre a renda de pessoa física e jurídicas de acordo com o disposto no RIR/99, onde em seu art. 103 dispõe que:

“Art. 103. As pessoas físicas que declararem rendimentos provenientes de fontes situadas no exterior poderão deduzir, do imposto apurado na forma do art. 86, o cobrado pela nação de origem daqueles rendimentos, desde que (Lei n.º 4.862, de 1965, art. 5.º, e Lei n.º 5.172, de 1966, art. 98):

I - em conformidade com o previsto em acordo ou convenção internacional firmado com o país de origem dos rendimentos, quando não houver sido restituído ou compensado naquele país; ou

³⁴ Torres, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. P. 443.

³⁵ “No caso da imputação ordinária, o contribuinte estará submetido sempre a maior carga tributária entre as soberanias envolvidas: se a carga tributária for maior no Estado concedente do crédito, restará ali resíduo a ser cobrado. Se, ao contrário, o ônus for menos no outro Estado, o crédito será limitado ao valor do tributo interno respectivo aos eventos transnacionais, não afetando a tributação aos demais objetos.” FUCK, Luciano Felício. Métodos para evitar a pluritributação internacional. P. 282. Disponível em: <http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/2615/1605>.

II - haja reciprocidade de tratamento em relação aos rendimentos produzidos no Brasil.

§ 1º A dedução não poderá exceder a diferença entre o imposto calculado com a inclusão daqueles rendimentos e o imposto devido sem a inclusão dos mesmos rendimentos.

§ 2º O imposto pago no exterior será convertido em Reais mediante utilização do valor do dólar dos Estados Unidos da América informado para compra pelo Banco Central do Brasil para o último dia útil da primeira quinzena do mês anterior ao do recebimento do rendimento (Lei nº 9.250, de 1995, art. 6º).”

Já o crédito de imposto ordinário proporcional é aquele onde o valor é levado em consideração à renda auferida no exterior proporcionalmente sobre a renda total do contribuinte, ou seja, o crédito de imposto é abatido proporcionalmente nas rendas produzidas no Estado fonte como nas rendas produzidas no Estado de residência.

Para melhor compreensão deste método o seguinte exemplo poderá ser útil: imaginemos em uma situação fictícia onde um sujeito passivo da obrigação tributária auferiu 500 reais no exterior e 1000 reais em seu país de residência, onde a alíquota do tributo é de 20%, desta forma o tributo pago no estrangeiro seria limitado ao valor do imposto em seu país de residência ($20\% \times 1500 = 300$), levando em consideração a proporção da renda externa sobre o valor total da renda auferida (33,33%), desta forma teríamos 99,99 ($33,33\% \times 300$).

Este método já adotado por algumas convenções bilaterais de combate a bitributação, como, por exemplo, a firmada entre o Brasil e a Finlândia, promulgada em 1998 através do Decreto 2465, onde em seu artigo 22 trata sobre a aplicação deste método:

“ARTIGO 22 - Métodos para Eliminar a Dupla Tributação

1 No Brasil, a dupla tributação será eliminada como segue:

a) quando um residente do Brasil receber rendimentos que, de acordo com as disposições deste Acordo, sejam tributáveis na Finlândia, o Brasil concederá, na aplicação de seu imposto, um crédito equivalente ao imposto pago na Finlândia;

b) todavia, o montante desse crédito não excederá a fração do imposto brasileiro correspondente à participação desse rendimento na renda tributável no Brasil.”³⁶

³⁶

Disponível

em:

<http://www.receita.fazenda.gov.br/legislacao/acordosinternacionais/Finlandia/Dec24651998.htm>

6.11 – Crédito Presumido de Imposto (Matching Credit)

Os créditos de imposto ordinário e proporcional, acima estudados, são constituídos levando em conta um montante pago no Estado fonte, entretanto, existe uma forma de creditamento que ocorre em cima de um valor maior do que a alíquota prevista na legislação do Estado fonte, essa modalidade é conhecida como o crédito presumido do imposto (matching credit), nas palavras de Luís Eduardo Schoeuri³⁷ “concede-se ao investidor crédito, em seus país de residência, equivalente ao imposto a que normalmente se sujeitam os investimentos no Estado da fonte, enquanto, simultaneamente, este é reduzido.”

No mesmo sentido Alberto Xavier leciona que “O matching credit ou crédito de imposto presumido consiste na atribuição de um crédito mais elevado do que o que resultaria na aplicação da alíquota convencional ou de direito comum em vigor no país fonte. Assim, por exemplo, enquanto um certo país a alíquota normal de retenção na fonte é de 25%, o crédito de imposto atribuído noutro país para a tributação dos juros, dividendos ou royalties daquela fonte é calculado a uma alíquota de 30%.”³⁸

Vale mencionar que a forma mais frequente de utilização do crédito de imposto presumido é sobre os dividendos, todavia, também é utilizado nos juros e royalties³⁹ e, por mais que seja uma medida unilateral, sempre deverá estar presente em algum tratado internacional.

Esse método é adotado em diversos tratados internacionais entre o Brasil e outros Estados, à título de exemplo pode ser citado o acordo entre o

³⁷ SCHOUERI, Luis Eduardo. Acordos de Bitributação e Incentivos Fiscais: O Papel das Cláusulas de Tax Sparing & Matching Credit. In Revista da Escola de Magistratura Federal da 5ª Região. Recife: ESMAFE, n. 10, 2006.

³⁸ XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais. 4 ed. – Rio de Janeiro: Forense, 1997. P. 547.

³⁹ “Sua utilização é sempre definida por cada categoria de renda, sendo mais frequente quanto à taxação de dividendos, mas se aplica também aos juros e royalties.” Torres, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. P. 317.

Brasil e o Japão, onde ficou estabelecido crédito presumido de imposto em 25% para dividendos e juros e 20% para royalties⁴⁰.

6.12 – Crédito Fictício de Imposto

Os países em desenvolvimento, como o Brasil, acabam oferecendo muitos incentivos fiscais a fim de atrair investidores, entretanto, se o país de residência adotar o *world wide income* (princípio da renda mundial) a empresa que foi beneficiada pelos incentivos fiscais acabaria sendo prejudicada, visto que não obteria nenhum comprovante de tributo pago e assim seria tributada em seu país de residência, anulando qualquer benefício dos incentivos fiscais.

Visando contornar esta situação, a cláusula acima mencionada acabaria por criar um crédito fictício no valor que o investidor deveria ter pago caso não houvesse o incentivo fiscal, assim o país fonte emitiria um certificado informando o valor que o beneficiado deixou de pagar em virtude dos incentivos oferecidos pelo país, esta cláusula pode ser muito importante para os países em desenvolvimento, visto que atrai investidores para diversos países.

Alberto Xavier leciona que:

“O tax sparing ou crédito de imposto fictício (shadowing, phantom tax, national tax, ou imputação especial por isenção de imposto) consiste na atribuição de um crédito correspondente ao imposto que teria sido pago no país de origem se não fossem as medidas de exoneração com que neste se pretendeu incentivar o investimento exterior. Assim se evita que o contribuinte deixe de se beneficiar do efeito incitativo concedido no país da fonte, cujo sacrifício financeiro, na ausência do

⁴⁰ (ii) Quando os rendimentos auferidos do Brasil forem dividendos pagos por uma companhia residente do Brasil a uma companhia residente do Japão que detenha pelo menos 10 por cento, quer das ações com direito a voto da companhia que paga esses dividendos, quer do total de ações emitidas por esta companhia, o crédito referido no sub-parágrafo (i) acima levará em conta o imposto brasileiro exigível da companhia que paga os dividendos com relação aos seus rendimentos. (b) (i) Para os fins do crédito referido no sub-parágrafo (a) (i) acima, o imposto brasileiro será sempre considerado como tendo sido pago: (A) A alíquota de 25 por cento no caso dos dividendos a que se aplicam as disposições dos parágrafos (2) e (5) do Artigo 9, e no caso dos " royalties " a que se aplicam as disposições dos sub-parágrafos (b) e (c) do parágrafo (2) do Artigo 11; (B) A alíquota de 20 por cento no caso de juros a que se aplicam as disposições do parágrafo (2) do Artigo 10. Decreto 043/67, alterado pelos decretos 69/76 e 81.194/78.

crédito fictício, acabaria por redundar em benefício exclusivo do país de residência.”⁴¹

Nesse diapasão Heleno Torres assevera que “A cláusula de *tax sparing* evita, pois, que o contribuinte deixe de se beneficiar dos favores concedidos pelo país fonte, o qual, para tanto, suporta um sacrifício fiscal, uma perda de receita em seu proveito. Sem este corretivo, o Estado de residência (exportador de capital) seria sempre beneficiado, em prejuízo daquele, porque não teria qualquer crédito de imposto para ser abatido, ficando sua base de cálculo sobre as rendas world-wide daquele contribuinte imune de qualquer redução”.⁴²

Hoje o Brasil possui essa cláusula em diversos tratados com países desenvolvidos (Japão, Itália, Canadá etc...), isso pelo fato de que boa parte dos países membros da OCDE adotam essa cláusula como forma de incentivar o investimento em países subdesenvolvidos⁴³.

Apenas a título de exemplo, vale trazer trecho do acordo para evitar a dupla tributação celebrado entre o Brasil e o Japão:

“2) a) Quando um residente do Japão auferir rendimentos provenientes do Brasil, que sejam tributáveis no Brasil de acordo com as disposições da presente Convenção, a quantia do imposto brasileiro exigível em relação a aqueles rendimentos será computada como um crédito contra o imposto japonês incidente sobre aquele residente. O montante do crédito, entretanto, não excederá aquela parcela do imposto japonês relacionada a aqueles rendimentos.

b) Para os fins do crédito referido no subparágrafo (a) acima, considerar-se-á como tendo sido pago por um contribuinte o montante que teria sido pago se o imposto brasileiro não houvesse sido reduzido ou dispensado de acordo com: I) o disposto no parágrafo (2) do Artigo 9, parágrafo (2) do Artigo 10 e parágrafo (2) do Artigo 11; II) as medidas especiais de incentivo visando a promover o desenvolvimento econômico da Região Amazônica e das Regiões Norte e Nordeste do Brasil.”⁴⁴

Entretanto, vale mencionar que alguns países desenvolvidos não compactuam com essa forma de imputação de crédito, como é o caso dos

⁴¹ . XAVIER, Alberto. Direito tributário internacional do Brasil. 5 ed., Rio de Janeiro Forense. P. 475.

⁴² Torres, Heleno Taveira. Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário – São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 2001. P. 317.

⁴³ “Atualmente, a maior parte dos países da OCDE adotam cláusulas de tax sparing em diversos acordos de bitributação celebrados com países desenvolvidos, em desenvolvimento ou ambos” SCHOUERI, Luis Eduardo. Acordos de Bitributação e Incentivos Fiscais: O Papel das Cláusulas de Tax Sparing & Matching Credit. In Revista da Escola de Magistratura Federal da 5ª Região. Recife: ESMAFE, n. 10, 2006.

⁴⁴ Decreto legislativo 61.899/1967, disponível em: <http://www.receita.fazenda.gov.br/Legislacao/AcordosInternacionais/Japao/Dec6189967.htm>

Estados Unidos. Eveline Brigido aponta que em “negociações entre o Brasil e os Estados Unidos, na qual o governo brasileiro insiste na cláusula *tax sparing*, ao passo que os Estados Unidos afirmam não ser possível. Esse é um dos motivos de as negociações se estenderem por décadas.”⁴⁵

Desta feita, fica evidente a grande importância da cláusula de crédito fictício, visto que tem o importante objetivo de trazer eficácias aos incentivos fiscais oferecidos pelos países em desenvolvimento.

6.13 - Isenção

Outro método importante que deve ser levado em consideração na hora de realizar um bom planejamento tributário é a isenção, que nacionalmente falando é sempre oriunda de legislação infraconstitucional aplicando os preceitos contidos na Constituição Federal, todavia, existe uma discussão acerca da possibilidade da União conceder, através de tratados internacionais, isenções sobre tributos de competência dos Estados, Municípios e Distrito Federal, situação a qual é de grande relevância para operações internacionais.

Em que pese eventual impressão de simplicidade da matéria, é um tema que sempre despertou muitas discussões doutrinárias acerca da sua classificação e outros fatores, conforme bem leciona o professor Paulo de Barros Carvalho:

“Isenções sempre foi tema complexo, ainda que intensamente presente na economia das relações tributárias brasileiras. Seus efeitos liberatórios, suas consequências no campo negocial, seu perfil de instrumento eficaz para a obtenção de resultados extrafiscais, entre outros, seriam aspectos relevantes para identificar o instituto como algo de fácil manejo, sempre à disposição das autoridades que legislam, tendo em vista calibrar o impacto da percussão dos tributos, atenuando distorções e aperfeiçoando os microssistemas de incidência. É larga a utilização do mecanismo das isenções na tradição jurídica de nosso país, oferecendo conteúdos amplamente discutidos, quer na esfera dos órgãos administrativos, quer nos domínios do Poder Judiciário. (...) Sabemos, entretanto, que não é assim. As poucas

⁴⁵ BRIGIDO, Eveline Vieira - Bitributação internacional da renda: as cláusulas de *tax sparing* e *matching credit*. Disponível em: <http://periodicos.unesc.net/index.php/amicus/article/viewFile/869/824>.

teorias existentes esbarram em obstáculos de difícil transposição, permanecendo em nível epidérmico, tão ao gosto daqueles que se satisfazem com soluções rápidas e pretensamente eficientes.”⁴⁶

Deste modo, para melhor compreender o instituto das isenções, é de suma importância que sejam explicadas as três correntes doutrinárias que classificam tal benefício de diferentes formas, valendo fazer a menção de que o nosso Código Tributário Nacional classifica a isenção como forma de exclusão do crédito tributário:

“Art. 175. Excluem o crédito tributário:

I - a isenção;

II - a anistia.

Parágrafo único. A exclusão do crédito tributário não dispensa o cumprimento das obrigações acessórias dependentes da obrigação principal cujo crédito seja excluído, ou dela conseqüente.”⁴⁷

A primeira corrente defende a isenção como uma forma de não incidência do crédito tributário, a segunda entende que tal instituto deve ser classificado como uma dispensa legal ao pagamento do tributo e por fim, a corrente predominante hoje em dia que entende que a isenção nada mais é que a mutilação de um dos critérios da regra matriz de incidência tributária.

Em outras palavras, está última corrente aduz que a isenção é uma norma de estrutura infraconstitucional, a qual implica na mutilação ou retirada parcial de um dos critérios da regra-matriz de incidência, resultando na não-incidência da regra-matriz e, portanto, na inexistência de obrigação tributária.

Todavia, nem sempre a isenção vai ser oriunda de normas infraconstitucionais, visto que em determinados casos será criada através de tratados internacionais, situação a qual acaba gerando certa polemica em relação ao ente federativo que estará celebrando o contrato, qual seja, a União,

⁴⁶ CARVALHO, Paulo de Barros. Direito tributário linguagem e método. São Paulo: Noeses. P. 598.

⁴⁷ Extraído do site: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/l5172.html. Acesso em 22/05.

de acordo com a legislação presente no Código Tributário Nacional sobre este tema:

“Art. 84. Compete privativamente ao Presidente da República:

(...)

VII – manter relações com os estados Estrangeiros e acreditar seus representantes diplomáticos;

VIII – celebrar tratados, convenções e atos internacionais, sujeitos a referendo do Congresso Nacional;

Art. 21. Compete à União:

I - manter relações com Estados estrangeiros e participar de organizações internacionais;

Art. 49. É de competência exclusiva do Congresso Nacional:

I – resolver definitivamente sobre tratados, acordos ou atos internacionais que acarretem encargos ou compromissos gravosos ao patrimônio nacional;

Pois bem, a discussão nesse caso é sobre a possibilidade da União, através de tratados internacionais, criar isenções sobre tributos de competência dos Estados, Municípios ou Distrito Federal, situação a qual poderia ferir o pacto federativo previsto expressamente na Constituição Federal:

“Art. 151. É vedado à União:

(...)

III - instituir isenções de tributos da competência dos Estados, do Distrito Federal ou dos Municípios.”

Os cientistas do direito que defendem a competência da União para estabelecer isenções dos outros entes federativos, se apoiam no pressuposto que a União pode atuar como duas pessoas jurídicas, a primeira quando representa a República Federativa do Brasil (pessoa jurídica de direito público internacional) e a segunda quando integra a organização político-administrativa brasileira, na forma federativa (pessoa jurídica de direito público interno), deste modo, tratando-se de isenção criada pela União quando ausente dos entes federativos, não haveria o que se falar em violação ao pacto federativo.

Nesse sentido é a lição de Alberto Xavier:

A voz da União, nas relações internacionais, não é a voz de uma entidade com interesses próprios e específicos, potencialmente conflitantes com os dos Estados e dos Municípios, mas a voz de uma entidade que a todos eles engloba - a República Federativa do Brasil. E é assim, porque, por razões de unidade do sistema federativo, a Constituição vedou aos Estados e Municípios, privados de

personalidade jurídica de direito internacional, a possibilidade de manterem relações com Estados soberanos e organizações internacionais, atribuindo a representação dos seus interesses, no plano internacional, à União. Com toda coerência, o art. 5º, § 2º, da Constituição reconhece a qualidade de parte dos tratados internacionais à República Federativa do Brasil e não à União, revelando que esta atua como mero órgão da pessoa jurídica de direito internacional público, que é a República Federativa do Brasil. (...) As limitações do poder de tributar e de isentar, como as do art. 151, inc. III, só devem (...) operar no âmbito das relações internas entre os elementos componentes da Federação, por via de lei federal, mas não assim no âmbito das relações internacionais, por via de tratado.”⁴⁸

Por outro lado, existe a corrente que defende a impossibilidade da União criar isenções heterônomas através dos tratados internacionais. Os autores defendem tal impossibilidade com base no pacto federativo, sustentando ser injusto que os Estados, Municípios e Distrito federal percam suas receitas com base em isenções não “autorizadas” pelos mesmos.

Além disso, sustentam que a Constituição Federal não delineou a superioridade dos tratados internacionais em face das leis estaduais, municipais distritais, além do fato conseqüente de que as competências estabelecidas pela Carta Magna estariam sendo suprimidos por eventual tratado.

Vale trazer o posicionamento adotado por Roque Antônio Carraza:

“Diferentemente de algumas Constituições tais como a norte-americana, mexicana e argentina, a Constituição Federal brasileira, não prescreve a supremacia dos tratados internacionais sobre as leis estaduais, municipais e distritais. E, em face dos princípios federativo, da autonomia municipal e da autonomia distrital, nem esta supremacia pode ser inferida. A nosso juízo, pois, o tratado internacional não pode obrigar os Estados, os Municípios e o Distrito Federal a abrirem mão de parte ou da totalidade de suas competências tributárias.”

Seguindo o entendimento da primeira corrente doutrinária acima exposta, nossos tribunais pacificaram seu entendimento no sentido de que é possível a concessão de isenção heterônoma através de tratados internacionais,

⁴⁸ XAVIER, Alberto. Direito Tributário Internacional do Brasil. 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2005. P. 153.

acrescentando ainda que nesses casos a União está “operando” por interesses nacionais.

Em um caso prático, o Supremo Tribunal Federal através da relatoria do Ministro Celso de Mello, declarou válido um tratado internacional realizado com a Bolívia, onde foi concedido isenção de Imposto sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) do Município de Dr. Ulysses.

Vale trazer a ementa do acórdão:

RECURSO EXTRAORDINÁRIO – GASODUTO BRASIL- -BOLÍVIA – ISENÇÃO DE TRIBUTOS MUNICIPAIS (ISS) CONCEDIDA PELA REPÚBLICA FEDERATIVA DO BRASIL MEDIANTE ACORDO BILATERAL CELEBRADO COM A REPÚBLICA DA BOLÍVIA – A QUESTÃO DA ISENÇÃO DE TRIBUTOS ESTADUAIS E/OU MUNICIPAIS OUTORGADA PELO ESTADO FEDERAL BRASILEIRO EM SEDE DE CONVENÇÃO OU TRATADO INTERNACIONAL - POSSIBILIDADE CONSTITUCIONAL – DISTINÇÃO NECESSÁRIA QUE SE IMPÕE, PARA ESSE EFEITO, ENTRE O ESTADO FEDERAL BRASILEIRO (EXPRESSÃO INSTITUCIONAL DA COMUNIDADE JURÍDICA TOTAL), QUE DETÉM “O MONOPÓLIO DA PERSONALIDADE INTERNACIONAL”, E A UNIÃO, PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO (QUE SE QUALIFICA, NESSA CONDIÇÃO, COMO SIMPLES COMUNIDADE PARCIAL DE CARÁTER CENTRAL) - NÃO INCIDÊNCIA, EM TAL HIPÓTESE, DA VEDAÇÃO ESTABELECIDADA NO ART. 151, III, DA CONSTITUIÇÃO FEDERAL, CUJA APLICABILIDADE RESTRINGE-SE, TÃO SOMENTE, À UNIÃO, NA CONDIÇÃO DE PESSOA JURÍDICA DE DIREITO PÚBLICO INTERNO – RECURSO DE AGRAVO IMPROVIDO. - A cláusula de vedação inscrita no art. 151, inciso III, da Constituição - que proíbe a concessão de isenções tributárias heterônomas - é inoponível ao Estado Federal brasileiro (vale dizer, à República Federativa do Brasil), incidindo, unicamente, no plano das relações institucionais domésticas que se estabelecem entre as pessoas políticas de direito público interno. Doutrina. Precedentes. - Nada impede, portanto, que o Estado Federal brasileiro celebre tratados internacionais que veiculem cláusulas de exoneração tributária em matéria de tributos locais (como o ISS, p. ex.), pois a República Federativa do Brasil, ao exercer o seu treaty-making power, estará praticando ato legítimo que se inclui na esfera de suas prerrogativas como pessoa jurídica de direito internacional público, que detém - em face das unidades meramente federadas - o monopólio da soberania e da personalidade internacional. - Considerações em torno da natureza político-jurídica do Estado Federal. Complexidade estrutural do modelo federativo. Coexistência, nele, de comunidades jurídicas parciais rigorosamente parificadas e coordenadas entre si, porém subordinadas, constitucionalmente, a uma ordem jurídica total. Doutrina. (RE 543943 AgR, Relator(a): Min. CELSO DE MELLO, Segunda Turma, julgado em 30/11/2010, DJe-030 DIVULG 14-02-2011 PUBLIC 15-02-2011 EMENT VOL-02464-02 PP-00469 RT v. 100, n. 908, 2011, p. 470-479)

Aqui no Estado do Paraná este entendimento já foi adotado em um caso onde o tratado internacional foi firmado entre o Brasil e Paraguai, onde a isenção recaiu sobre Imposto Sobre Serviços de Qualquer Natureza (ISSQN) do Município de Foz do Iguaçu.

Confira-se:

TRIBUTÁRIO. APELAÇÃO CÍVEL. MANDADO DE SEGURANÇA JULGADO IMPROCEDENTE. ISSQN SOBRE OPERAÇÕES DE IMPLANTAÇÃO DE UNIDADES GERADORAS DE ENERGIA ELÉTRICA. ISENÇÃO CONFIGURADA. ART. XII, "B", DO TRATADO INTERNACIONAL BRASIL-PARAGUAI. CONCLUSÃO QUE SE EXTRAÍ A PARTIR DE INTERPRETAÇÃO LITERAL (ART. 111, II, DO CTN) DO DISPOSITIVO LEGAL. ISENÇÃO HETERÔNOMA. INOCORRÊNCIA. ATUAÇÃO DA UNIÃO ENQUANTO ENTE DE DIREITO PÚBLICO INTERNACIONAL. AFRONTA AO ART. 151, III, DA CONSTITUIÇÃO. INCORRÊNCIA. ENTENDIMENTO CONSOLIDADO DO STF. SENTENÇA REFORMADA PARA RECONHECER A ISENÇÃO E, COM ISSO, INVALIDAR OS AUTOS DE INFRAÇÃO LAVRADOS CONTRA AS IMPETRANTES. INVERSÃO DA SUCUMBÊNCIA. 1. DA ISENÇÃO: A isenção prevista no Tratado Internacional Brasil-Paraguai (art. XII, "b") é aplicável ao presente caso, pois a redação do dispositivo prevê a isenção de tributos sobre operações relativas a materiais e equipamentos nas quais a Itaipu seja parte; e, no caso, o serviço consistiu justamente em operações (obras civis) com equipamentos (turbina geradora de energia elétrica), em que a tomadora do serviço era a Itaipu. Assim, configurada a isenção. Outrossim, a própria Itaipu confirmou a isenção e orientou a não inclusão dos valores relativos ao tributo (ISS) na planilha de custos da licitação. 2. DA INTERPRETAÇÃO EXTENSIVA DO TEXTO LEGAL: Inocorrência. É a própria interpretação literal do dispositivo do Tratado (art. XII, "b") que permite concluir que o fato gerador praticado pelas impetrantes enquadra-se na isenção nele referida. 3. DA ISENÇÃO HETERÔNOMA: Inocorrência. Conforme entendimento do STF, a "limitação prevista no art. 151, III, da Constituição (isenção heterônoma) não se aplica às hipóteses em que a União atua como sujeito de direito na ordem internacional", como no caso (AI-AgR 223336/RJ). RECURSO PROVIDO. (TJPR - 2ª C.Cível - AC - 513513-7 - Foz do Iguaçu - Rel.: Valter Ressel - Unânime - - J. 10.02.2009)

Essas divergências doutrinárias acabam por gerar certas dúvidas nos contribuintes, visto que alguns entes ainda cobram seus tributos sob a alegação de que não deve ser aplicada a isenção concedida através de tratados internacionais.

Assim sendo ficou evidente a importância de um planejamento tributário internacional de qualidade em casos de isenção, evitando o pagamento de tributos isentos.

7 - Simulação

A seguir será demonstrado a diferença que um planejamento tributário realizado de forma eficiente pode causar em uma empresa, no caso será a empresa fictícia LOBO IMPORTAÇÕES LTDA, a qual realiza a importação de produtos alimentícios de alta qualidade, para a revenda.

Situada em Caxias/RS, há empresa atua no mercado há mais de 20 anos, sendo um expoente em importação de leite em pó, operação a qual totaliza 80% do faturamento da empresa, todavia, o departamento jurídico é focado em questões trabalhistas e contratuais, não tendo nenhum especialista em direito tributário.

Deste modo, a empresa acaba recolhendo ICMS sobre a alíquota de 35% em relação as suas operações de circulação nas importações, sendo boa parte desse tributo recolhido em face das operações advindas com a importação de leite em pó oriundos do México.

A seguir será demonstrado o balanço patrimonial da empresa atualmente:

ATIVO	2011	2012	2013	PASSIVO	2011	2012	2013
CIRCULANTE	436.720	441.766	538.847	CIRCULANTE	277.001	286.888	222.937
Caixa e Equivalentes de Caixa	78.003	96.615	146.069	Fornecedores	45.671	42.346	42.075
Caixa	21	10	24	Instituições financeiras	156.269	168.154	91.527
Bancos Conta Movimento	3.691	2.747	2.121	Obrigações Sociais	23.824	17.779	24.051
Caixa e Banco - Moeda Estran	1.618	4.590	5.772	ICMS	30.000	36.000	39.000
Aplicação Financeira	72.673	89.268	138.152	Imposto de Importação	9.953	11.032	11.638
				Demais tributos	2.958	3.206	3.463
Clientes	198.210	208.955	238.001	Outras obrigações	8.326	7.371	11.183
Estoques	126.542	113.365	129.109				
Materiais de Produção	38.209	32388	28263				
Produtos em Elaboração	8.126	1506	0				
Produtos Acabados	35.527	35001	39669				
Impairment de Produtos Acabar	-1.541	-1541	-8640				
Consignação	17.080	16419	17032				
Revenda	29.141	29592	52785				
Impostos a Recuperar	12.679	7076	7224				
Adiantamentos	19.890	13991	17811				
Despesas Exercício Seguinte	1.336	369	352				
Outros Créditos	60	1384	281				
NÃO CIRCULANTE	389.046	416.198	419.628	NÃO CIRCULANTE	289.347	281.313	401.931
Realizável a Longo Prazo	6.844	20.385	19.980	Fornecedores	1.009	1.120	0
Depósitos Judiciais	3.929	4.220	4.320	Instituições Financeiras	224.654	212.961	327.614
Impostos Diferidos	0	0	0	Incorporações Somar S/A	6.409	3.740	577
Impostos a Recuperar	2.787	2.479	1.984	Obrigações Tributárias	4.625	7.831	5.095
Empréstimos Compulsórios Etc	0	13.568	13.568	Contingências	1.805	1.805	1.917
Outros Créditos	128	118	108	Tributos Diferidos	50.845	53.856	66.728
Investimentos	8.091	13.302	14.777				
Controladas	2.081	6.592	7.849				
Propriedade para Investimento	6.010	6.710	6.928				
Imobilizado	354.468	364.977	366.355	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	282.131	316.196	368.721
Custo	588.441	622.272	647.528	Capital Social	101853	201853	201.853
Depreciação Acumulada	-233.973	-257.295	-281.173	Reserva de Lucros	116151	53.400	100.110
				Resultados Acumulados	0	0	0
Intangível	19.642	16.534	18.516	Ajuste de Avaliação Patrimor	64127	59.942	56.758
Custo	30.005	28.437	29.457				
Amortização Acumulada	-10.363	-11.903	-10.941				
TOTAL DO ATIVO	826.766	856.963	968.476	TOTAL DO PASSIVO	848.479	882.396	983.689

Observando o balanço patrimonial da LOBO IMPORTAÇÕES LTDA, tem-se que o ICMS presente no passivo não circulante representa um valor expressivo no caixa da empresa, no período de 2011, 2012 e 2013 de R\$ 105.000,00 (cento e cinco mil reais).

Um especialista em planejamento tributário internacional poderia ser de grande importância para a empresa, na medida em que iria desonerar o passivo da mesma com base no tratamento isonômico entre produtos importados de países integrantes da OMC e produtos similares nacionais, constante no acordo firmado pelo Brasil com o GATT/OMC, mais precisamente no artigo III:2 da Parte II do GATT 1994:

“ Art. III. Tratamento Nacional em Regulação e Taxação Interna

(...)

“2. Os produtos originários do território de qualquer parte contratante, importados para o território de qualquer parte contratante, não deverão se sujeitar, direta ou indiretamente, a impostos internos ou outros encargos internos de qualquer espécie em excesso àqueles aplicados, direta ou indiretamente, aos produtos nacionais similares. (...)”

Pois bem, esse entendimento inclusive já foi pacificado pelos nossos Tribunais, observe-se:

TRIBUTÁRIO. ICMS. IMPORTAÇÃO DE LEITE DE PAÍS SIGNATÁRIO DO GATT (ARGENTINA). ISENÇÃO DE ICMS CONCEDIDA POR LEI ESTADUAL AO SIMILAR NACIONAL. EXTENSÃO DO BENEFÍCIO À MERCADORIA IMPORTADA. PRECEDENTES. 1. Esta Corte Superior firmou entendimento no sentido de que o ICMS, incidente sobre produtos pertencentes à cesta básica de alimentos, deve ser aplicado no mesmo índice estabelecido para as mercadorias nacionais ou importadas, desde que o país de origem destas seja integrante da OMC. Precedentes: REsp 1.169.590/RS, Rel. Ministro Mauro Campbell Marques, Segunda Turma, DJe 03/08/2011; REsp 621.128/RS, Rel. Ministro João Otávio de Noronha, Segunda Turma, DJ 10/05/2007, p. 364; REsp 666.894/RS, Rel. Ministro Teori Albino Zavascki, Primeira Turma, DJ 04/12/2006, p. 264; REsp 642.663/RS, Rel. Ministro Luiz Fux, Primeira Turma, DJ 28/02/2005, p. 230. 2. Agravo regimental a que se nega provimento. (AgRg no AREsp 22.336/PE, Rel. Ministro SÉRGIO KUKINA, PRIMEIRA TURMA, julgado em 06/08/2013, DJe 15/08/2013)

Nesse aspecto, levando em consideração esse tratamento isonômico conferido pelo acordo internacional firmado pelo Brasil, deve ser analisada a legislação estadual do Rio Grande do Sul para verificar a existência de algum benefício conferido para quem atua nesse área.

A lei 8820/1989 (lei que regulamente o ICMS) do Estado acima citado, versa que são isentos ao recolhimento de ICMD as saídas internas de leite fluido, pasteurizado ou não, esterilizado ou reidratado:

“Art. 55 – Estão isentas, nos termos e condições discriminados neste artigo:

(...)

a) Leite fluido, pasteurizado ou não, esterilizado ou reidratado.”

Conforme todo o exposto acima, caso a empresa tivesse se atentado a estes fatos a mesma iria ter obtido uma grande economia em seu caixa, visto que o balanço patrimonial ficaria da seguinte forma:

ATIVO	2011	2012	2013	PASSIVO	2011	2012	2013
CIRCULANTE	436.720	441.755	538.847	CIRCULANTE	253.001	257.088	191.737
Caixa e Equivalentes de Caixa	78.003	96.615	146.069	Fornecedores	45.671	42.346	42.075
Caixa	21	10	24	Instituições financeiras	156.269	168.154	91.527
Bancos Conta Movimento	3.691	2.747	2.121	Obrigações Sociais	23.824	17.779	24.051
Caixa e Banco - Moeda Estran	1.618	4.590	5.772	ICMS	6.000	7.200	7.000
Aplicação Financeira	72.673	89.268	138.152	Imposto de Importação	9.953	11.032	11.638
				Demais tributos	2.958	3.206	3.463
Clientes	198.210	208.955	238.001	Outras obrigações	8.326	7.371	11.183
Estocues	126.542	113.365	129.109				
Materiais de Produção	38.209	32388	28263				
Produtos em Elaboração	8.126	1506	0				
Produtos Acabados	35.527	35001	39669				
Impairment de Produtos Acaba	-1.541	-1541	-8640				
Consignação	17.080	16419	17032				
Revenda	29.141	29592	52785				
Impostos a Recuperar	12.679	7076	7224				
Adiantamentos	19.890	13991	17811				
Despesas Exercício Seguinte	1.336	369	352				
Outros Créditos	60	1384	281				
NÃO CIRCULANTE	389.045	415.198	419.628	NÃO CIRCULANTE	289.347	281.313	401.931
Realizável a Longo Prazo	6.844	20.385	19.980	Fornecedores	1.009	1.120	0
Depósitos Judiciais	3.929	4.220	4.320	Instituições Financeiras	224.654	212.961	327.614
Impostos Diferidos	0	0	0	Incorporações Somar S/A	6.409	3.740	577
Impostos a Recuperar	2.787	2.479	1.984	Obrigações Tributárias	4.625	7.831	5.095
Empréstimos Compulsórios Fle	0	13.568	13.568	Contingências	1.805	1.805	1.917
Outros Créditos	128	118	108	Tributos Diferidos	50.815	53.856	66.728
Investimentos	8.091	13.302	14.777				
Controladas	2.081	6.592	7.849				
Propriedade para Investimento	6.010	6.710	6.928				
Imobilizado	354.468	364.977	366.355	PATRIMÔNIO LÍQUIDO	282.131	315.195	358.721
Custo	588.441	622.272	647.528	Capital Social	101853	201.853	201.853
Depreciação Acumulada	233.973	257.295	281.173	Reserva de Lucros	116151	53.100	100.110
				Resultados Acumulados	0	0	0
Intangível	19.642	16.534	18.516	Ajuste de Avaliação Patrimon	64127	59.942	56.758
Custo	30.005	28.437	29.457				
Amortização Acumulada	-10.363	-11.903	-10.941				
TOTAL DO ATIVO	825.765	856.953	958.475	TOTAL DO PASSIVO	824.479	853.596	952.389

Denota-se que houve uma economia significativa no ICMS, o que acabou refletindo expressivamente no passivo total, transvertendo essa economia em R\$ 84.000,00 (oitenta e quatro mil reais) nos últimos três anos.

Sem contar o fato que a empresa terá maior competitividade no mercado, visto que não irá precisar repassar o ICMS para os consumidores finais, fato o que acarretará em um aumento nas vendas.

Portanto, através desta simulação de planejamento tributário internacional fica claro que as empresas devem se atentar não somente a legislação interna, mas aos acordos firmados pelo Brasil.

8 - Conclusão

Diante de todo o exposto acima, denota-se que a notória globalização ocorrida nos séculos XX e XXI ocasionou uma enorme internacionalização das empresas, gerando, dentre outros efeitos, uma grande transferência de dinheiro entre os países de residência e os países fontes.

Em todo o mundo os Estados buscam fortalecer a sua economia, sendo os incentivos fiscais como uma destas maneiras, todavia, acabou criando uma grande insegurança para as empresas e pessoas que acabavam transferindo suas rendas, além do que os paraísos fiscais também trazem grandes preocupações para os países com tributação moderada ou alta, assim ficou evidente que deve-se procurar todos os meios possíveis para que seja defendido os interesses empresariais.

Assim, caso essas transferências de dinheiro não forem acompanhadas por um bom planejamento tributário internacional, a bitributação será uma consequência lógica dessas remessas de capital, até porque nessas operações sempre estarão presentes dois sujeitos internacionais diferentes, buscando cada um os interesses próprios, por isso muitas vezes os Estados acabam por firmar tratados ou acordos internacionais, visando eliminar as inseguranças existentes nas operações entre determinados países.

Nesse diapasão ficou constatado que as medidas unilaterais estudadas acima podem ser consideradas como verdadeiros meios para se chegar a neutralidade fiscal internacional, a qual, em suma, tem como objetivo a igualdade entre todos os sujeitos.

Sob qualquer prisma que se analise a eficácia do crédito de imposto, não há como não afirmar que o mesmo é de suma importância para regular as

remessas de dinheiro realizadas entre as empresas que tenham atividades em mais de um país, devendo sempre levar em consideração se existe algum tratado internacional firmado entre o país de residência e o país fontes.

Além disso, para empresas que transferem capital proveniente de dividendos, juros e royalties, ficou consignado que o crédito de imposto presumido (matching credit) pode ser um instrumento de enorme utilidade quando utilizado de forma planejada, principalmente pelo fato de que o Brasil tem diversos tratados internacionais para evitar a bitributação que incluem o crédito de imposto presumido em seu corpo, como é o caso do acordo firmado entre o Brasil e o Japão.

Como decorrência de tudo que foi dito, denota-se ser de grande importância também o crédito fictício de imposto (tax sparing), na medida em que se caracterizou como um verdadeiro “remédio” para as situações onde empresários eram beneficiados por isenções fiscais. Ressaltemos que muitos países são contra esta modalidade de crédito de imposto, fato o qual torna sua aplicabilidade limitada na seara mundial.

Neste trabalho também ficou evidenciado a grande importância da isenção, visto que no Brasil pode ser concedida através de tratados internacionais heterônomos, ou seja, firmados pela União quando pessoa jurídica de direito internacional representando os interesses da República Federativa do Brasil.

Sendo assim, conforme ficou assentado, as remessas internacionais precedidas de um bom planejamento podem reduzir muitos custos tributários das empresas podendo evitar o fenômeno conhecido como bitributação internacional.

9 - REFERÊNCIAS

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001.

TORRES, Heleno Taveira. **Pluritributação internacional sobre as rendas das empresas: tratamento unilateral, bilateral e comunitário**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais, 1997

MACIEL, Miguel Ângelo. **O tratamento tributário discriminatório como combate à concorrência fiscal internacional e a sua legitimidade**. São Paulo: MP Ed. 2009.

CARRAZA, Roque Antonio. **Direito constitucional tributário**. 23 edição, São Paulo: Editora malheiros.

BRIGIDO, Eveline Vieira. **Bitributação internacional da renda: as cláusulas de tax sparing e matching credit**. – Disponível em: <http://periodicos.unesc.net/index.php/amicus/article/viewFile/869/824>.

XAVIER, Alberto. **Direito tributário internacional do Brasil**. 5 ed., Rio de Janeiro Forense.

NORONHA, Francisco Daniel Holanda. **A bitributação internacional e as contribuições sociais incidentes sobre o comércio exterior brasileiro.**

Disponível

em:

<http://www2.cjf.jus.br/ojs2/index.php/revcej/article/viewFile/963/1134>.

SANTIAGO, Igor Mauler. **A harmonização das legislações tributárias no MERCOSUL.** In: Revista do CAAP, ano II, n. 2, Belo Horizonte: Centro Acadêmico Afonso Pena, UFMG.

TORRES, Heleno. **Direito tributário internacional: planejamento tributário e operações transnacionais.** São Paulo: Revista dos Tribunais.

CREPALDI, Silvio Aparecido. **Planejamento tributário.** São Paulo: Saraiva, 2012.

CARVALHO, Paulo de Barros. **Direito tributário linguagem e método.** São Paulo: Noeses.

FUCK, Luciano Felício. **Métodos para evitar a pluritributação internacional.**

P.

282.

Disponível

em:

<http://portalrevistas.ucb.br/index.php/rvmd/article/viewFile/2615/1605>.

SCHOUERI, Luis Eduardo. **Acordos de Bitributação e Incentivos Fiscais: O Papel das Cláusulas de Tax Sparring & Matching Credit.** In Revista da Escola de Magistratura Federal da 5ª Região. Recife: ESMAFE, n. 10, 2006.

PALSEN, Leandro. **Direito tributário: Constituição w Código Tributário à luz da doutrina e da jurisprudência**. 10 ed. Ver. Atual. – Porto Alegre: Livraria do Advogado Editora: ESMAFE.

MACHADO, Hugo de Brito. **Direitos Fundamentais do Contribuinte e a efetividade da jurisdição**. São Paulo: Atlas, 2009.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário internacional do Brasil: tributação das operações internacionais** – 4 ed – Rio de Janeiro: Forense, 1997.

ECONOMIAS EMERGENTES – Incentivos para a atração de investimentos, disponível em: http://www.iedi.org.br/admin_ori/pdf/eco_emergentes.pdf.

SITE DO PROGRAMA SELECT USA, disponível em: http://selectusa.commerce.gov/investment-incentives?filter-by-search-words=&term_node_tid_depth_1%5B%5D=114.

SITE DO MINISTÉRIO DO DESENVOLVIMENTO, INDÚSTRIA E COMÉRCIO EXTERIOR - http://www.mdic.gov.br/arquivos/dwnl_1311100642.pdf.

SITE DO SUPERIOR TRIBUNAL DE JUSTIÇA - <http://www.stj.jus.br/portal/site/STJ>.

SITE DA RECEITA FEDERAL - <http://www.receita.fazenda.gov.br>.