

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL COM FOCO NA REDUÇÃO DA CARGA TRIBUTÁRIA

INTERNATIONAL TAX PLANNING FOCUSING ON THE REDUCTION OF THE TAX BURDEN

Resumo: O planejamento fiscal tributário internacional é de extrema importância para as empresas, uma vez que possibilita reduzir a carga tributária quando bem realizados. Este artigo, por meio de uma revisão da literatura, teve como objetivo discutir os principais aspectos do planejamento tributário internacional e sua influência na redução das cargas tributárias. Em suma, O planejamento tributário é uma ferramenta utilizada no âmbito da lei, que pode ser aplicada por meio de brechas ou outros ordenamentos jurídicos, a fim de reduzir

Carolina Barbosa Marques¹ ao máximo a carga tributária do contribuinte. Notou-se também que a redução de impostos ocorre quando a utilização de diferenças internacionais na carga tributária resulta em uma redução da carga tributária em relação à carga tributária no país de residência. Isso é alcançado aproveitando-se as diferenças tributárias interestaduais, diferenças nos sistemas tributários internacionais e coordenação interestadual incompleta.

Palavras-chave: Planejamento Tributário; Direito Tributário;

¹ Especialista em Direito e Processo Tributário

Taxa Tributária.

Abstract: International tax tax planning is extremely important for companies, as it makes it possible to reduce the tax burden when done well. This article, through a literature review, aimed to discuss the main aspects of international tax planning and its influence on reducing tax burdens. In short, Tax planning is a tool used within the scope of the law, which can be applied through loopholes or other legal systems, in order to reduce the taxpayer's tax burden as much as possible. It was also noted that tax reduction occurs when the use of international differences in the tax burden results in a reduction of the tax burden in relation to the tax burden in the country of residence. This is achieved by taking advantage of interstate tax differences, differences in inter-

national tax systems, and incomplete interstate coordination.

Keywords: Tax Planning; Tax law; Tax Rate.

INTRODUÇÃO

Os aspectos tributários das relações comerciais internacionais são uma questão altamente complexa que muitos descreveriam como tediosa e estranhamente interessada além dos diretamente envolvidos. No entanto, nos últimos anos adquiriram grande importância e constituem uma das áreas mais profícuas do direito fiscal. Em particular, a eclosão da crise econômica em 2008 catapultou até os detalhes mais técnicos da tributação internacional dos limites de fóruns de especialistas, escritórios profissionais e seminários acadêmicos para a mídia, perme-

ando a opinião pública ocidental. Iniciou-se então um debate em que foram questionadas as práticas tributárias de algumas multinacionais, acompanhadas de intensa pressão social.

Além disso, diante da globalização e dos acordos de livre comércio, muitos países implementaram regulamentações de controle tributário por medo do desvio de receitas por parte das empresas. A aplicação de preços de transferência é um dos mecanismos utilizados pelas empresas (principalmente multinacionais) para reduzir sua carga tributária, transferindo seus rendimentos e outros benefícios para as diversas partes do grupo multinacional ao qual pertencem e, ao mesmo tempo, deslocando impostos para os países onde suas operações estão localizadas.

Segundo a Organização das Nações Unidas, mais de 60%

do comércio transnacional e nacional é realizado entre empresas relacionadas. Por isso, a importância de fiscalizar as transações nacionais e internacionais realizadas dentro de grupos empresariais relacionados.

No que se refere ao planejamento tributário internacional, ele não é aplicado apenas no âmbito econômico internacional, mas em geral a todas as análises realizadas pelas quais as empresas se interessam em reduzir sua carga tributária. Dessa forma, destaca-se que para realizar o planejamento tributário internacional, é necessário conhecer as regulamentações tributárias existentes que estejam dentro da lei e que não causem danos econômicos à administração.

Com base no contexto apresentado, este artigo teve como objetivo discutir os principais aspectos e características

do planejamento tributário internacional com um enfoque na redução das cargas tributárias, apontando também os principais fatores do direito tributário internacional aplicado ao assunto.

A metodologia utilizada neste estudo foi uma revisão da literatura, como foco na pesquisa integrativa. Foram considerados trabalhos publicados a partir de 2015 até 2021, com a finalidade de obter as informações mais recentes disponibilizadas pela literatura. Os trabalhos foram buscados por meio das bases da SciELO, Scopus e Web of Science. Foram utilizados os seguintes termos nas buscas “Tributação Internacional”, “Carga Tributária” e “Direito Tributário Internacional”.

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL: FUNDAMENTOS TERMI-

NOLÓGICOS

São muitos os termos utilizados em textos jurídicos e tributários, bem como na mídia, para se referir às diferentes formas que os contribuintes utilizam para tornar a carga tributária menos onerosa. Esta questão tendo tido um maior desenvolvimento histórico nos países anglo-saxônicos, muitas vezes é necessário recorrer a uma terminologia própria, onde a chamam elisão fiscal, planejamento fiscal ou gestão fiscal em oposição a evasão fiscal, abrigo fiscal ou agressividade fiscal, que são aquelas práticas tipificadas como dúbias ou mesmo contrárias à norma e frequentemente baseadas em transações simuladas ou sem real substância econômica (ARNOLD, 2019).

No Brasil a delimitação também é complexa e não há uma definição padronizada para cada

conceito. Dentro das práticas de planejamento tributário devemos especificar e distinguir uma série de conceitos relacionados como evasão fiscal, que é ilegal; elisão fiscal, que em princípio não o é, mas por sua vez inclui casos de usos fraudulentos de negócios jurídicos que têm os mesmos efeitos em comum: reduzir a carga tributária – do ponto de vista do contribuinte – e obter menos receita arrecadada pelo Estado (RAMOS; NIVEIROS; JUNIOR, 2019).

Há certo consenso em afirmar que na elisão fiscal não se realiza o fato gerador; e na sonegação (evasão fiscal) é realizado o fato gerador, causando o nascimento da obrigação tributária, mas essa realização ou sua verdadeira dimensão econômica é ocultada ao erário. No entanto, essa classificação, embora pareça correta, não nos ajuda a fazer a

distinção mais interessante entre práticas legais e ilegais. A elisão fiscal, como conceito genérico, abrangeria tanto o simples descumprimento do orçamento estabelecido pela norma, quanto a realização de algum pressuposto que se enquadre nas economias de opção que a lei prevê, ou ainda o abuso da norma jurídica por meio da manipulação da presunção de fato para evitar o nascimento da obrigação tributária ou ocasionar o nascimento de outra que implique menor desembolso.

Tradicionalmente, os autores como Dagan (2017), colocam a nota divisória sobre a legalidade dos meios utilizados e, embora tenham conotações diferentes, tomavam os termos de elisão fiscal e planejamento tributário como análogos em contraste aos de evasão ou fraude fiscal. Nesse sentido, será classificada como fraude ou evasão

fiscal aquela figura que suponha qualquer omissão ou infração de lei em que se possa provar que o sujeito agiu com o desejo deliberado de evitar o imposto; enquanto a elisão ou planejamento tributário consistiria em “um esquema jurídico de elisão ou redução fiscal, uma economia de opção, pela não realização do fato gerador em determinado local ou em determinado momento”, sendo essas práticas perfeitamente legítimas e legais.

No entanto, nos últimos anos, têm sido utilizados conceitos jurídicos indeterminados, como os qualificadores “abusivo” ou “agressivo”, substituindo “legal” e “ilegal”. Essa mudança de visão responde à necessidade de os Estados no contexto do BEPS (Base Erosion and Profit Shifting) se concentrarem no cumprimento do espírito da lei, em vez de sua letra (KAYIS-KUMAR,,

2016)

Dada a complexidade de estabelecer uma linha divisória definida entre os comportamentos de planejamento e para facilitar a análise, tentaremos usar os termos evasão e fraude para nos referir àqueles que são inegavelmente ilícitos, e elisão fiscal ou planejamento para aqueles outros que, embora possam sejam duvidosos, em princípio respondem à literalidade da lei tributária. No entanto, esses conceitos serão objeto de desenvolvimento posterior (KAYIS-KUMAR,, 2016).

Avancemos aqui que nosso trabalho se limita a uma categoria específica de planejamento tributário com características subjetivas e espaciais bem definidas, que permitem distingui-lo de outros tipos de práticas de planejamento. Assim, do ponto de vista subjetivo, seria possível diferenciar entre plane-

jamento tributário realizado por pessoas físicas ou pessoas físicas, que é aquele realizado por pessoas físicas em relação ao seu patrimônio pessoal e afetado pelos impostos sobre consumo, renda e patrimônio.

Por fim, destaca-se que o planejamento tributário das pessoas jurídicas, especificamente o planejamento tributário empresarial, referente ao realizado por sociedades comerciais para minimizar seus custos tributários, essencialmente no que diz respeito aos decorrentes de tributos incidentes sobre o lucro empresarial, e assim maximizar seus lucros, como parte essencial do seu planejamento econômico-financeiro.

FATORES DE DESENVOLVIMENTO NO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

A crescente relevância da tributação internacional no campo da gestão empresarial, consequência direta do desenvolvimento simultâneo do comércio mundial e da internacionalização massiva das empresas, não pode ser compreendida sem antes conhecer o ambiente em que se desenvolve o planejamento tributário e seu principal ator: a globalização e a multinacional, respectivamente. Dedicamos esta seção a esse propósito, com o objetivo de ajudar a compreender melhor esse fenômeno (ADEMA, 2017).

O primeiro ponto é a globalização. O planejamento tributário internacional se desenvolveu especialmente nos últimos anos dentro de um ambiente específico chamado globalização. É um processo que, como resultado da liberalização econômica, beneficiou os mercados nacionais

ao apoiar o crescimento econômico, criar empregos, promover a inovação e ajudar milhões de pessoas a sair da pobreza (NIKOLAKAKIS et al., 2021).

A globalização, caracterizada essencialmente pela integração gradual das economias nacionais na esfera internacional, resulta numa interdependência cada vez maior dos mercados e no enfraquecimento das soberanias nacionais. No domínio fiscal, este contexto determina que o planeamento fiscal internacional, que tem de ter em conta elementos fiscalmente relevantes para mais do que um Estado, assume especial importância e complexidade na medida em que tem de analisar a legislação fiscal de várias jurisdições. Ao mesmo tempo, aumenta a dificuldade para o Estado-nação, com seu direito tributário vinculado ao território de sua soberania,

poder monitorar efetivamente as atividades fiscalmente relevantes que ali ocorrem e acaba causando importantes desequilíbrios e brechas legais que são utilizados pelas empresas (FRIESNER et al., 2018).

Outro aspecto importante refere-se à empresa multinacional. A globalização resultou em uma mudança de paradigma de negócios de modelos operacionais específicos de cada país para modelos globais baseados em organizações de gerenciamento matricial e cadeias de suprimentos integradas que centralizam várias funções em nível regional ou global. Para completar esta análise dos fatores que determinam o desenvolvimento do PFI, devemos dedicar um momento ao seu principal protagonista: a Empresa Multinacional ou MNE (Multinational Enterprise).

A MNE é um fenôme-

no intrinsecamente complexo que pode ser analisado a partir de diferentes perspectivas, o que dá origem não apenas a várias definições, como também é múltiplo o termo ou denominação utilizado na literatura. Portanto, aqui nos limitaremos a descrever a MNE a partir de seu principal componente: Investimento Direto no Exterior (IDE), conceito também padronizado e regulamentado (HERZFELD, 2020).

Assim, a legislação atualmente em vigor sobre investimento estrangeiro respeita no Brasil, por exemplo, com algumas exceções, as definições acordadas em organismos como o Fundo Monetário Internacional e a Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), que, em geral, definem o Investimento Estrangeiro Direto como “o estabelecimento de uma relação entre

um residente numa determinada economia (sociedade subsidiária) e um não residente (sociedade de investimento), com o objetivo de influenciar a sua gestão, para o qual está seja obrigada a deter pelo menos 10% do capital social da primeira (RAMOS; NIVEIROS; JUNIOR, 2019). As formas em que esse investimento ocorrem são as seguintes: investimento para a criação de novas empresas; aquisição de parte ou da totalidade do capital social de uma empresa existente; reinvestimento de lucros; e empréstimos entre empresas coligadas.

DIREITO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL E MEDIDAS PARA REDUÇÃO DE CARGAS TRIBUTÁRIAS

Esta secção dedica-se a conhecer os pilares em que assenta o direito tributário internacio-

nal, bem como mostrar aspectos voltados para a redução da carga fiscal, entendido como ramo do direito fiscal que tem por objeto a análise de situações em que pode ser aplicável o regime fiscal de mais de uma entidade. Jurisdição, nos quais os regulamentos internos coexistem com o CDI e com os regulamentos derivados de processos de integração, como é o caso da União Europeia, distinguindo-se assim as sub-ramos do Direito Tributário Convencional, Direito Tributário Europeu e Direito Tributário Internacional interno (OLBERT; SPENGLER, 2017).

Note-se que, embora esta lei abranja os conflitos jurídicos da tributação internacional e aplique os mesmos princípios gerais independentemente do tipo de contribuinte em causa, vamos mais uma vez limitar-nos a referir os aspectos que afetam

exclusivamente as empresas.

O aspecto mais importante do direito tributário internacional é que o poder de tributar, entendido como o “poder de um Estado de exigir impostos sobre pessoas e bens sob sua jurisdição, é de natureza nacional, pois decorre do império que o Estado exerce em seu território, mas mesmo assim o objeto é internacional. A autoridade tributária, portanto, não é absoluta e é restringida por razões políticas ou constitucionais internas e por limites derivados de seu contexto internacional. Essa característica significa que os Estados tiveram que cooperar entre si e desenvolver um sistema que permita que esse poder seja distribuído da maneira mais justa e eficiente possível. Os fundamentos desse sistema são analisados a seguir, mas não sem antes nos perguntarmos por que os estados tribu-

tam o lucro das empresas (BONDARENKO, 2018).

Um dos pontos mais relevantes é a justificativa para Justificativa da tributação do rendimento empresarial. Na maioria dos países, os lucros das empresas são tributados através de um imposto diferente do que incide sobre os rendimentos das pessoas singulares. No entanto, os dividendos pagos pelas tradings aos proprietários, bem como os ganhos de capital obtidos com a alienação de suas ações, também são tributados em nível pessoal, o que poderia nos levar a concluir que se trata de uma situação de dupla tributação econômica, ou seja, o mesmo rendimento sujeito a mais do que um imposto, ainda que seja em pessoas diferentes (CHO, 2020).

Outro conceito relevante é a dupla tributação legal internacional. A aplicação dos sis-

temas tributários torna inevitável a sobreposição de poderes tributários, dando origem ao que se conhece como dupla tributação internacional, que já apontamos como o principal objetivo que norteou a construção do direito tributário internacional, além de limitar a evasão fiscal (KOLLMANN et al., 2015).

A doutrina a define como “o nascimento de duas ou mais obrigações tributárias para o mesmo fato gerador e período tributário igual ou análogo” e distinguem-se dois tipos de dupla tributação: a legal, que ocorre quando o mesmo rendimento é tributado, pelo mesmo fato gerador, nas mãos do mesmo contribuinte e período de tributação idêntico; e a econômica, que ocorre quando a dupla tributação de um mesmo rendimento se refere a duas pessoas diferentes. A OCDE definiu mais precisamente

a dupla tributação internacional legal como “a tributação comparável do mesmo rendimento em dois ou mais Estados sobre o mesmo contribuinte por períodos fiscais idênticos (KOLLMANN et al., 2015).

As consequências da bitributação são sempre prejudiciais, não só para o contribuinte, mas também para a livre circulação de capitais, pessoas e tecnologia, uma vez que pode resultar numa distribuição desigual da carga fiscal consoante o contribuinte investida ou não no estrangeiro. Levando-se em conta, ademais, que as alíquotas vigentes resultam no fato de que a omissão de uma renda à tributação em duas jurisdições pode supor um ônus fiscal proibitivo. Em última análise, todas essas razões levam a reafirmar a importância de eliminar os obstáculos fiscais na forma de dupla tributação que

impedem o desenvolvimento das relações comerciais entre os países (SHAVIRO, 2018).

Nesse contexto, uma das principais consequências derivadas da implementação do princípio do World Wide Income nos países desenvolvidos é a necessidade de o Estado de residência mitigar os efeitos da dupla tributação sobre os rendimentos obtidos no estrangeiro. Ao contrário, para os países em desenvolvimento essa questão é menos problemática, pois, seus residentes obterão menos renda no exterior. Os dois principais métodos contidos no CMOCDE para eliminar a dupla tributação internacional são descritos abaixo:

a) Método de isenção: que consiste em tributar os rendimentos exclusivamente em uma das jurisdições, ficando isento na outra. Os rendimentos podem ser isentos tanto no país

da fonte como no país de residência, dando lugar à aplicação exclusiva do princípio da residência no primeiro caso, ou do princípio da fonte no segundo, embora seja normal que se apliquem os isenções no país de residência, conforme estabelecido como regra geral no artigo 23 A, n.º 1, do CMOCDE (HERZFELD, 2020).

b) Método de imputação ou crédito fiscal (método do crédito fiscal): incluído no artigo 23 B do CMOCDE, cada Estado tributa os rendimentos obtidos, mas o Estado de residência permite a dedução na quota ou crédito do imposto pago no Estado de fonte, garantindo assim que a carga tributária dos investimentos no exterior seja a mesma dos nacionais. Distingue-se também a imputação integral (crédito integral), que supõe a dedução total do imposto pago na fonte, e a imputação ordinária (crédito or-

dinário), segundo a qual o crédito fiscal corresponde apenas ao que deve ser pago pelos rendimentos obtido no Estado de residência (HERZFELD, 2020).

Por fim, alguns países desenvolvidos introduziram cláusulas de Tax Sparing ou créditos por impostos não pagos em seus CDI com países em desenvolvimento, que geralmente concedem diferentes tipos de incentivos fiscais a investidores estrangeiros para atrair investimentos. Estes permitem que os investidores não residentes obtenham um crédito fiscal no país de residência pelos impostos que tenham sido “economizados” ao abrigo do regime de incentivos fiscais do país de origem, uma vez que estes incentivos fiscais não se aplicariam de outra forma (FRIESNER et al., 2018).

Por fim, é importante ressaltar que a redução de impos-

tos ocorre quando a utilização de diferenças internacionais na carga tributária resulta em uma redução da carga tributária em relação à carga tributária no país de residência. Isso é alcançado aproveitando-se as diferenças tributárias interestaduais, diferenças nos sistemas tributários internacionais e coordenação interestadual incompleta. Assim, pode ocorrer uma redução de tributação dentro de um grupo de empresas se os ativos tributáveis, por exemplo sob a forma de lucros, forem transferidos para subsidiárias estrangeiras, aí sujeitos a menos tributação e isentos de imposto doméstico quando distribuídos à empresa matriz nacional (preços de transferência).

CONCLUSÕES

O planejamento tributário internacional, também conhe-

cido como estrutura tributária internacional, é um dos elementos da tributação internacional que foi criado para implementar as diretrizes de diversas autoridades fiscais após a recessão global de 2008.

Ele permite minimizar a carga fiscal associada às operações realizadas de e para outros territórios, através de Tratados Fiscais, bem como de acordos multilaterais, sendo de extrema importância. A aplicação dessas regras em conjunto com a legislação nacional poderia reduzir significativamente a carga tributária que incide sobre cada negócio ou transação específica. Entre eles estão a evitar a dupla tributação e usar a tributação reduzida.

Em outras palavras, o planejamento tributário internacional contribui para os objetivos de negócios da sua empresa. Por meio desse processo, os benefi-

cios permanecem dentro da sua empresa, não sendo repassados por meio de impostos. Isso significa mais fluxos de caixa que podem ser usados para construir seu negócio e estabelecer as bases para atividades futuras.

Um bom planejamento também pode levar ao desenvolvimento de uma estratégia global que é usada para avaliar e aproveitar as oportunidades internacionais à medida que surgem.

REFERÊNCIAS

ADEMA, Raymond. Some remarks with regard to international tax planning, tax risk management and tax strategy. In: *Ethiek en belastingrecht: Niet verboden, dus toegestaan*. 2017.

ARNOLD, Brian J. *International tax primer*. Kluwer Law International BV, 2019.

BONDARENKO, Mariya. Aggressive tax planning and tax avoidance in the context of the “abuse of tax law” category. *Legea și Viața*, v. 323, n. 11/2, p. 8-11, 2018.

CHO, Hyejin. Sustainable Tax Behavior of MNEs: Effect of International Tax Law Reform. *Sustainability*, v. 12, n. 18, p. 7738, 2020.

DAGAN, Tsilly. International tax and global justice. *Theoretical Inquiries in Law*, v. 18, n. 1, p. 1-35, 2017.

FRIESNER, Daniel L. et al. Identifying peers in international tax competition. *Applied Economics Letters*, v. 25, n. 9, p. 584-587, 2018.

HERZFELD, Mindy. *Designing*

- International Tax Reform: What Went Wrong?. University of Florida Levin College of Law Research Paper, 2020.
- KAYIS-KUMAR, Ann. International tax planning by multinationals: Simulating a tax minimising intercompany response to the OECD's recommendation on BEPS Action 4. In: Australian Tax Forum. 2016. p. 363-394.
- KOLLMANN, Jasmin et al. Arbitration in International Tax Matters. Tax Notes International, v. 77, n. 13, p. 1189-1195, 2015.
- NIKOLAKAKIS, Angelo et al. International Tax Planning: A Perspective on the Principal Purpose Test. Canadian Tax Journal, v. 69, n. 4, p. 1251-1284, 2021.
- OLBERT, Marcel; SPENGLER, Christoph. International taxation in the digital economy: challenge accepted. World tax journal, v. 9, n. 1, p. 3-46, 2017.
- RAMOS, Angela Valuz Ribeiro; NIVEIROS, Sofia Ines; JUNIOR, João Bosco Arbues Carneiro. Planejamento tributário: análise bibliométrica dos artigos publicados na base atena no período de 2012 a 2016. Desafio Online, v. 7, n. 2, 2019.
- SHAVIRO, Daniel. The New Non-Territorial US International Tax System, Part 2. Tax Notes, v. 160, n. 2, p. 18-31, 2018.
- YUAN, Xianping et al. A brief analysis of the new trend of international tax planning—TESCM. Open Journal of Social Sciences, v. 6, n. 02, p. 52, 2018.