

## **LEGITIMIDADE DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL:**

**Compatibilização da tutela dos interesses dos investidores com os interesses dos Estados de intervirem para :**

- (a) proteger os ordenamentos contra violações**
- (b) ver respeitados princípios fundamentais da tributação das atividades transnacionais (não discriminação, neutralidade tributária, necessidade de evitar a dupla tributação).**

**A busca da otimização da carga fiscal deve respeitar as normas de controle à elusão e à fraude fiscal.**

## **ELUSÃO** (Heleno Tôrres)

Prática de atos atípicos do contribuinte  
para evitar a subsunção do negócio praticado ao fato típico imponible.

Atos praticados nem se configuram modalidade de simulação, nem  
representam economia de tributos.  
Contribuinte age impulsionado por escapatória, ardil, escamoteação,  
estratagemas, subterfúgio, visando prejudicar a aplicação da legislação  
tributária

## **Elusão tributária internacional:**

(Helena Tôrres)

**Organização estratégica de fatos jurídicos para utilização abusiva dos meios de redução ou eliminação da dupla tributação internacional, para efeito de reduzir ou excluir a carga tributária incidente.**

**Atos para**

- 1) Possibilitar a transferência ou repartição dos rendimentos por vários territórios distintos, concentrando-os nos de regimes mais favoráveis;**
- 2) Diferimento do pagamento do tributo para o futuro (quando da eventual distribuição dos lucros**

**Decorre, na maior parte das vezes, de artificiosas manobras para gozar dos benefícios concedidos pelos Estados para evitar a dupla tributação.**

## LIMITES DO PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

(a) Para conter a fraude tributária internacional, os países passam a aplicar o princípio da universalidade;

Possibilidade de concurso de pretensões impositivas (dupla tributação)

Estados adotam medidas unilaterais ou bilaterais para evitar que os investimentos internacionais e o capital estrangeiro sofram dupla incidência de tributação sobre o mesmo fato jurídico tributário de produção de rendimento

Sistema de direito positivo concede aos operadores, cujos rendimentos se enquadrem em tais situações e qualificações, o direito subjetivo de gozo aos benefícios de tais medidas.

Busca de obtenção, pelo contribuinte dotado do direito subjetivo a um regime mais vantajoso, **de vantagem indevida, artificiosa**, mediante uso conjugado de critérios do Estado da fonte com os critérios do país de residência =  
Uso indevido de “direito subjetivo público” aos benefícios para evitar a dupla tributação =  
**“Abuso de direito”, que pode ser controlado pelo Fisco**

## Exemplos de medidas defensivas

### De caráter coletivo:

- Criação de lista negra de paraísos fiscais e instituição de regimes tributários restritivos para contribuintes que desenvolvem operações envolvendo esses países ;
- Troca de experiências no combate à competição fiscal danosa;

### De caráter interno:

- Legislação regulando regime de tributação de controladas no exterior;
- Legislação sobre preços de transferência;
- Limitação da concessão de isenções em operações internacionais a casos excepcionais

### Envolvendo tratados:

- Previsão de procedimentos de fiscalização conjuntos, simultâneos, pelos países envolvidos nas operações transnacionais;
- Inserção de dispositivos vedando o gozo de benefícios fiscais quando os contribuintes possam estar se beneficiando de concorrência fiscal danosa

## Tipos de cláusulas para neutralizar o planejamento danoso

### **Cláusula aberta** ( cunho negativo)

Atribui a uma autoridade competente de um Estado Contratante o poder de negar os benefícios da Convenção a qualquer pessoa, ou com relação a qualquer transação, se, em sua opinião, a concessão de tais benefícios constituir um abuso da Convenção em conformidade com seus fins.

### **Cláusula restrita**, (cunho positivo)

Atribui às autoridades dos Estados Contratantes poder para regular as modalidades de aplicação da Convenção, e em particular, as formalidades que devem ser seguidas pelos residentes de um Estado Contratante para obter no outro Estado Contratante os benefícios fiscais previstos pela Convenção

### **Cláusula de controle**

Afasta o direito aos benefícios da Convenção para a entidade legal residente de um Estado Contratante que obtenha rendimentos de fontes do outro Estado Contratante ,se determinado percentual de participação Em tal entidade, direta ou indiretamente, for detido por qualquer combinação de uma ou mais pessoas que não forem residentes de um Estado Contratante, exceto se tal entidade desenvolver, no Estado Contratante de que seja residente, uma **atividade empresarial substancial** que não seja a mera detenção de ações, títulos ou outros ativos).

## **Possibilidades organizativas de planejamento fiscal internacional**

- **Uso de países com tributação favorecida**
- **Transferência de preços entre empresas vinculadas**
- **Uso de acordos internacionais**
- **Transferência de sede para o exterior**
- **Reorganizações societárias**
- **Subcapitalização de empresas**
- **Transferência de ativos para o exterior**

**Planejamento mediante uso indevido das convenções::**

### **TREATY SHOPPING**

**Busca de acordos favoráveis a uma dada operação, por meio criação de uma “residência” fiscal num dos países signatários dirigida exclusivamente para esse fim, pela interposição de uma pessoa jurídica**

## **Treaty Shopping**

**Planejamento fiscal internacional feito por alguém que, através da interposição de uma pessoa, obtém a proteção de um acordo internacional que de outro modo, não seria devida, por não figurar, o planejador, no âmbito subjetivo do Acordo.**

**Formas mais comuns de interposição:  
Empresas canal, empresa trampolim.**

**Art. 74 da MP 2.158-35/2001**

**Aplicação controvertida em casos que envolvam  
tratados contra dupla tributação**

**Ausência de uniformidade nas decisões do CARF**

**VALOR ON LINE- Edição de 31/01/2007:  
Notícia do início das discussões no Conselho  
sobre o uso de tratados para reduzir carga tributária**

## **Brasil**

### **Medidas de caráter interno para neutralizar concorrência fiscal e resguardar a arrecadação:**

- **Legislação sobre preços de transferência (Lei 9.430/96, art. 16 a 23)**
  
- **Medidas restritivas para operações com residente em paraísos fiscais ou c/ tributação favorecida (Lei 9.430/96, art. 24)**
  
- **Legislação de transparência fiscal internacional p/ controladas e coligadas no exterior (MP 2.158-35/2001, art. 74)**

## **APLICAÇÃO DE TRATADO DE DUPLA TRIBUTAÇÃO**

**Primeira controvérsia: legislação aplicável  
Norma convencional**

**X**

**Norma interna s/ tributação dos lucros de  
controladas ou coligadas no exterior.**

**Segundo passo: Definir o art. de regência da Convenção :  
Lucros (art. 7) ou dividendos (art. 10)?**

**Sob égide do art. 74 da MP 2.158-35:**

**Posicionamento não uniforme dos colegiados do Conselho**

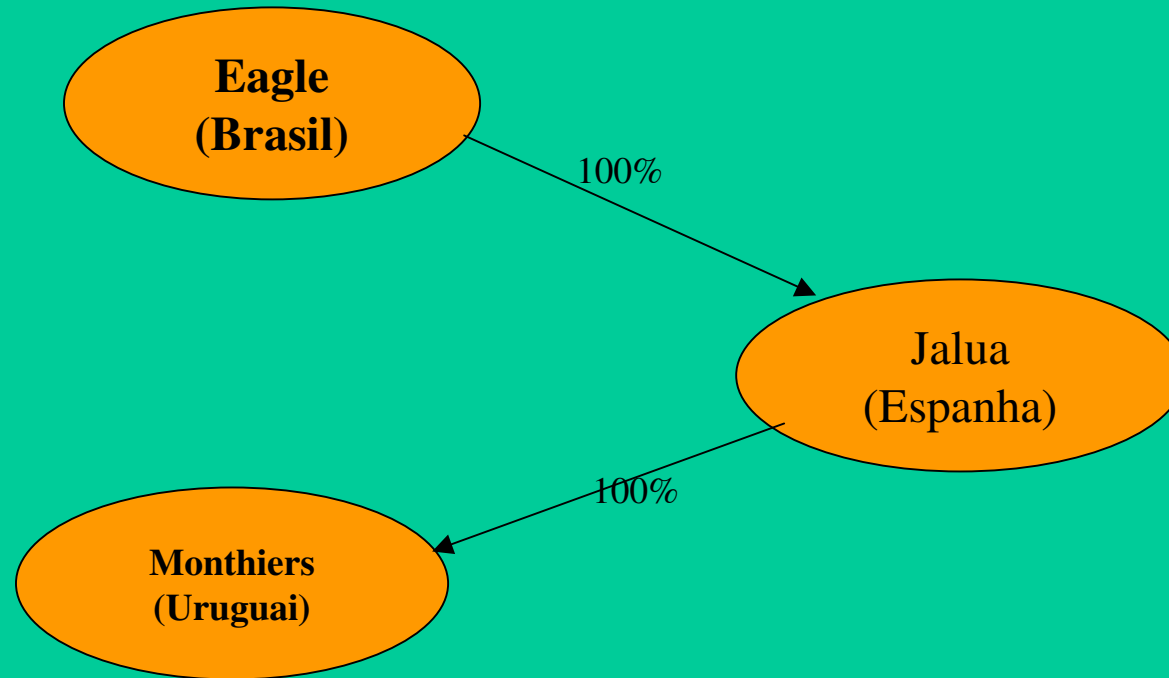
**Março 2006: Oitava Câmara- Caso Refratec**

**Outubro 2006: Primeira Câmara – Caso Eagle**

**Dezembro 2006: Primeira Câmara: Caso Eagle - Diligência**

**Novembro 2006: Caso Eagle**

## CASO EAGLE



## **Tributação sob égide do art. 74 da MP**

### **CASO EAGLE: Outubro de 2006**

#### **➤1ª linha de raciocínio:**

- A tributação incide sobre os lucros da controlada;
- Artigo de regência da convenção: 7
- Só Espanha pode tributar

#### **➤2ª linha de raciocínio:**

- Tributação incide sobre dividendos presumidos
- Artigo de regência da convenção: 10
- Rendimentos tributáveis no Brasil  
Espanha podem tributar até o limite de 15%
- Art. 23- Dividendos tributáveis pela Espanha: Brasil deve isentar

**➤Decisão: Por qualquer das duas linhas de raciocínio, rendimentos não tributados no Brasil**

## 1ª linha de raciocínio:

Comentários Convenção Modelo:

Art. 10:

10.1.7- **Pagos**: executada a obrigação de colocar fundos à disposição

Art. 3- Expressões não definidas na Convenção > Legislação do Estado Contratante

3.2- Legislação do momento da incidência, exceto se contexto exigir interpretação diferente

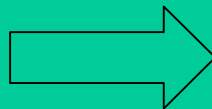
Contexto: Intenção das partes quando da assinatura

Significado da expressão no outro Estado (reciprocidade)

Manutenção do compromisso assumido  
(não esvaziamento de parte da substância  
por alteração unilateral de definição)

Aplicação cômoda e prática ao  
Longo do tempo, evitando remeter  
a noções desatualizadas

Ficção estabelecida no art. 74



Esvaziamento de parte da substância

## Caso Eagle

### Outubro de 2006: diligência

**Questionamento da PFN:** Lucro da uruguaia Monthiers, não reconhecido pela espanhola, já disponibilizado para a brasileira Eagle em face de sua posição de controle

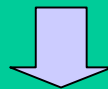
1- Disponibilização somente por intermédio de Jalua

2-Eagle aplica MEP na cadeia de investimentos da Jalua p/ reconhecer a quota de lucros que lhe cabe:  
IN 213 determina consolidação no balanço da controlada (Jalua)

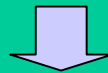
3-Lucros correspondente à participação de Jalua em Monthiers > Lucros da Jalua > Submissão ao Tratado

4- Lucros não reconhecidos na Espanha + Submissão ao Tratado > Dividendos presumidos

Dividendos não tributados na Espanha?



Afastamento isenção do art. 23.4



**Brasil tributa**

## Caso Eagle- Novembro 2008- retorno da diligência

### Reflexões:

- Art. 10 : Dividendos pagos
- Disponibilização ficta estende aplicação art. 10
- Pode implicar esvaziamento parcial da substância da Convenção por alteração da legislação interna

- Combate à evasão
- Alterações à Convenção Modelo e aos Comentários.
- Recomendação para interpretação dentro espírito dos Comentários revistos.

Comentário revisto art.10.5.37-  
Legislação do país de residência para tributar lucros não distribuídos (CFC) não é incompatível com a Convenção.  
Art. 10 só trata da tributação de fonte, não se dirigindo à tributação do acionista;

Comentários revistos: legislação das CFC não deve ser aplicada quando não está caracterizado objetivo abusivo do contribuinte

Legislação CFC, em regra, aplica-se a rendimentos passivos, ou a subsidiárias não preponderantemente envolvidas em atividades empresariais, ou a entidades vinculadas residentes em países com baixo nível de tributação

Legislação brasileira de CFC: regime indiscriminado de atribuição dos rendimentos das controladas ou coligadas à investidora no Brasil, independentemente do nível de influência da atividade exercida, ou do país de residência.

Lei brasileira, por ser genérica, não é sempre compatível com as disposições da Convenção, sendo pressuposto da compatibilidade o apontamento de utilização do tratado com objetivo abusivo

Se o ato de lançamento aponta utilização do tratado como mecanismo de planejamento fiscal internacional estruturado exclusivamente com objetivo de escapar (ou reduzir) a tributação no Brasil :  
Análise à luz dos comentários revistos: compatibilidade da lei com a convenção.  
Planejamento inoponível ao fisco?

Caso concreto: inexistência de acusação de investimento feito em empresa no exterior com intuito abusivo, ou sediada em um país que pratica a concorrência fiscal danosa, a tributação dos lucros disponibilizados fictamente se rege pelo artigo 7º da Convenção (não sendo tributado no Brasil).

Lucro da uruguaia Monthiers obtido por intermédio da espanhola Jalua pressupõe o cálculo da equivalência patrimonial, na Jalua, do investimento por ela feito na Monthiers, o que importa sua submissão ao Tratado e, por conseguinte, não tributação no Brasil.

#### Decisão da Câmara

- Rendimentos tributados na forma do art. 74 da MP nº 2.158-35/2001 têm a natureza de lucros (seis votos, contra dois que entendiam ser dividendos)
- Tratado Brasil-Espanha é inaplicável aos rendimentos de subsidiárias situadas em outros países (cinco votos contra três)

#### Considerações do voto condutor

- \*O mecanismo utilizado pela lei é pura e simplesmente de adição (para efeito de tributação) ao lucro líquido da empresa brasileira, do lucro auferido no exterior por empresa controlada;
- \*A norma legal que impõe a adição dos lucros não restringe o seu campo de aplicação apenas às controladas diretas.
- \*Os lucros auferidos por cada controlada no exterior (direta ou indireta) devem ser considerados de forma individualizada e adicionados ao lucro da empresa brasileira .

**Minhas razões para divergir,  
ANTE A AUSÊNCIA DE ACUSAÇÃO DE PLANEJAMENTO INOPONÍVEL AO FISCO:**

IN 213/2002, art. 1º § 6º - : Resultados auferidos por intermédio de outra pessoa jurídica (no caso, a Monthiers) na qual a controlada (no caso, a Jalua) mantenha qualquer tipo de participação societária serão **consolidados** no balanço da controlada (Jalua) para efeito de determinação do lucro real e da base de cálculo da CSLL da controladora brasileira (Eagle).

- Inere-se que a legislação trata o lucro da controlada indireta como sendo da controlada direta.
- Quer se entenda que a **consolidação** corresponda a uma adição do resultado da indireta ao da direta, quer se entenda que deva ser feita a equivalência patrimonial não prevista na legislação espanhola, de qualquer forma, o resultado consolidado, pertencente à Jalua, e se submeteria ao Tratado.

**\*Objetivo da transferência de domicílio da Jalua para a Espanha após a edição da MP 2.158-35/2001?**

**\*Impedir aplicação da legislação de transparência fiscal ?  
(permitir o não oferecimento dos lucros da Monthiers antes de sua disponibilização efetiva)?**

**\*\*Tal deveria estar assinalado e demonstrado no auto de infração**

**\*\*Luis Eduardo Schoueri : não há que se falar em *treaty shopping* quando o contribuinte é movido por motivos extrafiscais, sendo necessário assim que a interposição de terceira pessoa seja feita com o fim específico de haurir as vantagens do tratado).**

**\*\*\*Se a fiscalização houvesse acusado e demonstrado a prática de *treaty shopping*, a análise da questão seria sob o ângulo de inoponibilidade do planejamento ao fisco (uso indevido do direito aos benefícios da convenção: abuso de direito), cabendo não considerar ao abrigo do tratado Brasil – Espanha, os lucros auferidos num terceiro país sem tratado, que passa pela Espanha apenas por um artifício criado exclusivamente para utilizar as vantagens da Convenção**

**Matéria de grande dificuldade,  
como sempre ocorre quando se tem que definir se o caso se enquadra como  
planejamento lícito ou inoponível ao fisco.**

**Solução dada pela antiga Primeira Câmara do Primeiro Conselho de Contribuintes  
(de considerar ao desabrigo do Tratado os lucros auferidos num terceiro país),**

**Embora demandando uma técnica de compatibilização com a Convenção nela não prevista,  
a ser aplicada quando os lucros forem efetivamente distribuídos à controlada direta  
acaba por representar uma regra de grande eficácia no  
combate ao planejamento por meio de utilização de tratados,  
e que atende os princípios fundamentais da tributação nas operações transnacionais:  
não discriminação, neutralidade e necessidade de evitar a dupla tributação .**