

PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO NO ÂMBITO INTERNACIONAL

Bárbara DANO SIEPLIN¹

RESUMO: De forma geral a cobrança de tributos é exacerbadamente onerosa, principalmente no Estado brasileiro. A carga tributária é tamanha que muitas vezes inviabiliza o desenvolvimento empresário/comercial, assim é necessário e automático que se busque meios de evitar o pagamento dos mesmos. Isso pode ser alcançado ilícitamente ou licitamente, através do planejamento tributário. Mesmo assim, o âmbito nacional pode ser insuficiente para a atuação empreendedora. Pela alta tributação, pela busca de novos mercados consumidores ou ainda pelo porte empresarial, cada vez mais as relações tributária tem se estendido além-fronteira pátria. Nesse sentido faz-se atual e muito aplicável o estudo do planejamento tributário no domínio internacional, atividade que *lato ou stricto sensu* é completamente lícita e apoiada pelo Estado, se feita nos termos ou lacunas da lei.

Palavras-chave: Planejamento tributário. Direito tributário. Sistema Tributário. Ordenamento jurídico. Planejamento tributário internacional. Paraíso fiscal. Empresas. Elusão fiscal. Elisão fiscal.

1 INTRODUÇÃO

A globalização tornou a comercialização de bens e serviços mais competitiva. A atividade empresário/comercial, bem como a produção primária e o beneficiamento do setor secundário estão disponíveis em escala outrora inimaginável.

Os meios de ligação entre espaços físicos geográficos e a internet permitiram uma internacionalização do mercado mundial em geral, fomentando a livre concorrência e permitindo que essa atividade seja tipicamente regulada pela lei da oferta e da procura.

Ora todos os Estados, incluindo o Brasil estão sujeitos a uma regulamentação tributária, não podemos atribuir à arrecadação tributária tão somente o sustento da atividade Estatal, é certo que, além disso, a tributação

¹ Discente (danosieplin@hotmail.com) do 9º termo do curso de Direito das Faculdades Integradas “Antonio Eufrásio de Toledo” de Presidente Prudente.

destina-se, pelo menos em tese, ao desenvolvimento social do país, na pessoa de seus cidadãos.

Empresas de tais porte ou maiores chegam a falência por não conseguir arcar com as dívidas fiscais, sobre as quais nem mesmo programas de renegociação como REFIS, PAES e PAEX são capaz de alentar a carga pecuniária que recai sobre o negócio.

Dessa forma as empresas (principalmente, pois as pessoas físicas também estão suscetíveis de tributação, à exemplo do imposto de renda) se veem obrigadas a trabalhar para sua própria sobrevivência e não mais para subsistência de seus proprietários. Assim, o presente artigo abordou o meio lícito mais comum de driblar a tributação, qual seja o planejamento tributário, no caso com norte internacional.

Usou-se como referencial teórico-metodológico a exposição, conceitual e histórica, além de métodos indutivos e dedutivos.

O capítulo dois trouxe considerações e noções preliminares para a melhor compreensão da abordagem temática além de ter conceituado a expressão “planejamento tributário”, no sentido amplo de entendimento.

No capítulo três deu-se enfoque a abordagem no âmbito internacional, fazendo uma adaptação das considerações do capítulo dois à implementação das transações internacionais. Esmiuçou-se algumas das possibilidades de fixação do planejamento tributário no âmbito internacional, casando isso à necessidade das empresas exportadoras.

Finalmente, após instituir os paradigmas e as novas modulações do controle fiscal foi feita a conclusão da obra, levando em consideração o desenvolvimento financeiro do empresário, bem como seu interesse em pagar menos tributo, na atuação do mercado internacional.

2 - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO

Como visto a exacerbada oneração dos impostos são pedras de tropeço ao livre desenvolvimento do mercado (nacional ou internacional).

A tributação sobre produtos e serviços brasileiros impôs uma discrepância entre produtos nacionais e importados. Desse modo a produção comercial se viu obrigada a buscar novos consumidores, o que estimulou a exportação vez que a importação já havia sido estimulada tão somente pela vantagem financeira da compra no valor de outra moeda que não o real.

“Como consequência, os operadores econômicos agigantaram-se e o fenômeno da competitividade em escala internacional tomou proporções inimagináveis, objetivando o melhor preço, maior qualidade e lucro, motivo pelo qual o menor custo fiscal das operações passou a ser um fator decisivo²”.

Mesmo sendo uma atividade essencial, a arrecadação tributária é excessivamente onerosa, ainda mais quando abordamos as pequenas e micro empresas. Todos esses vetores culminaram no desenvolvimento da exportação e importação de uma forma geral, porém incisivamente no Brasil deu-se enfoque principalmente aos produtos de várias espécies.

Visto que daremos atenção tão somente aos meios lícitos de compra e venda, sem adentrar na questão do mercado informal, que cresce exponencialmente em direção à sonegação fiscal. Há de certa forma desleixo na fiscalização desses comerciantes, vez que “viabilizam” o desenvolvimento social.

A citação que segue corrobora o enaltecimento desta tese, sendo que com os anos essa ideia foi incutida na realidade da população brasileira de forma sutil, porém eficaz:

“A globalização, processo ainda em marcha, implica a liberalização e desregulamento dos fluxos internacionais de bens. Estes fluxos, modernamente, apresentam uma alta participação das transferências de

² TORRES, Heleno. *Direito Tributário: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001. p.35-36.

fatores, não se limitando, como antes, à movimentação de produtos acabados³.

Ora veja, além do empresário, o Estado também tem interesse no fortalecimento da economia interna, que se dá dentre outras formas pela exportação de produtos nacionais. A importação privilegia o comércio exterior, que mesmo com a incidência de tributos ainda é viável para a população e muito mais corriqueiro que antigamente, em virtude da facilidade de encontrar produtos na internet, adquiri-los através de pagamento simplificado e recebimento rápido.

Nesse jaez, para o fortalecimento das empresas nacionais, pequenas e médias principalmente, além de novos mercados de compra (alcançado via exportação) faz-se necessário uma diminuição da carga tributária que representa hoje em dia uma porcentagem inescrupulosa dos produtos, tornando-os inviáveis à capacidade de compra da classe médio-baixa.

Mas afirmar que a classe médio-baixa da população brasileira não tem acesso a produtos beneficiados, em virtude de seu custo real é errôneo. Políticas públicas governamentais buscam meios de inserção social.

Um desses meios é a redução da carga tributária sobre tais produtos, veja a redução do IPI é um exemplo, mas desiludindo a generosidade estatal, tal redução representa um aumento em outra área de tributação, ou seja, não há desfalque na arrecadação tributária, um desconto em regra sempre é compensado por um aumento.

⁴Segundo o Instituto Brasileiro de Planejamento e Tributação, caso o Brasil integrasse o rol de membros da OCDE (composto de 33 países), estaria ocupando o 14º lugar no ranking geral dos países com o maior percentual de carga tributária (34,5%, segundo dados divulgados pelo IBPT – Instituto Brasileiro de Planejamento Tributário).

Bom se o próprio governo busca meios de fomentação do comércio e da economia o que resguarda sua arrecadação, o próprio particular empresário também pode militar nesse sentido e o faz de duas formas, ilicitamente, através da sonegação fiscal ou licitamente via planejamento tributário (elisão fiscal ou economia legal).

³ NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia. Introdução ao Direito Econômico*. São Paulo: Editora RT. 1997. p.392.

⁴ <https://www.ibpt.org.br/noticia/58/Brasil-escala-ranking-mundial-das-maiores-cargas-tributarias>.

2.1 Conceito e Considerações Iniciais

Da mesma forma que o contribuinte tem o dever de pagar impostos, tem também o direito de se planejar para pagar o menos possível, é perfeitamente lícito estruturar seu negócio de modo a evitar certos tributos ou ainda evitar que seja praticado o fato gerador dos impostos. Heleno Torres usa a expressão “técnica de subsunção antecipada” para atribuir a esse planejamento uma previsão dos reflexos jurídicos-tributárias (2001, pág. 37).

Indubitavelmente, dentro da lei o contribuinte pode agir conforme seu interesse, sob resguardo constitucional. Veja:

“Com a expressão *planejamento tributário* deve-se designar tão-só a técnica de organização preventiva de negócios, visando a uma legítima economia de tributos, independentemente de qualquer referência aos atos ulteriores praticados⁵”.

Pois bem, o planejamento tributário se molda hoje como vetor indispensável para o destaque e a diferenciação de uma empresa no mercado atuante. Segundo Malkowski, planejamento tributário é o processo de escolha de ação ou omissão lícita, não simulada, anterior à ocorrência do fato gerador, que visa direta ou indiretamente economia de tributos (2000, pág.22).

Contudo devemos analisar a questão da tributação internacional de uma forma mais meticulosa, considerando que as transações entre Estados envolvem dois conjuntos normativos tributários distintos, dessa forma o planejamento deve ser ao mesmo tempo mais abrangente, pois conta com duas legislações e mais incisivo, considerando que deve ir mais profundamente ao caso específico de cada empresa.

“se para efeito da organização de negócios nos limites territoriais, esse modelo, ainda que precariamente, satisfazia aos interesses dos operadores, já não se pode dizer o mesmo para as atividades praticadas transnacionalmente, envolvendo ordenamentos jurídicos diferentes, que

⁵ NUSDEO, Fábio. *Curso de Economia. Introdução ao Direito Econômico*. São Paulo: Editora RT. 1997. p.392.

exige, invariavelmente, uma visão de conjunto das várias operações possíveis, a depender da finalidade almejada⁶”.

Não obstante devemos enfatizar que o planejamento tributário pode ser almejado através da não incidência destes (controle na ação de fato gerador da tributação) ou ainda diminuindo a absorção econômica que seria inevitável no plano prévio.

“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 a incidência destes, seja reduzindo ou diferindo o respectivo impacto fiscal sobre as operações, correspondente 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, previamente⁷”.

Dessa forma então a economia tributária pode ser obtida por meios lícitos ou ilícitos (evasão ou elusão). Em geral, pela falta de domínio dos vetores planejamentários lícitos, as empresas e pessoas físicas buscam mais comumente as artimanhas ilícitas, que são de forma considerável mais fáceis e mais econômicas. Assim é típico atribuir o planejamento tributário, tão somente as formas ilícitas de diminuição do pagamento de impostos, atribuindo ao tema um tratamento pífio.

“Toda planificación fiscal persigue minizar la carga tributaria derivada del ejercicio de us actividad mercantil o la tenencia de un patrimonio mediante la elección de la vía de acción más eficiente entre todas las alternativas legales posibles. (...) En el caso de que alguno de los elementos a considerar tenga implicaciones más allá de las fronteras nacionales, estaremos en presencia de un supuesto de planificación discal internacional⁸”.

Veja, a mera conduta de se planejar ilicitamente não é punível, devendo o FISCO somente controlar a ação em si, impondo sanção somente a partir da execução da evasão ou elusão fiscal.

⁶ TORRES, Heleno. *Direito Tributário: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001. p. 36.

⁷ TORRES, Heleno. *Direito Tributário: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001. p. 37.

⁸ ARESPACOHAGA, Joaquín de. *Planificación fiscal internacional*. Madrid: Marcial Pons. 1996. p. 407.

O Estado se vale de todos os meios que pode para punir o infrator legal, a forma mais comum é a multa nas fiscalizações periódicas, podendo ser impostas ainda a desconsideração dos atos ou negócios para a elusão e se o fato for típico no âmbito penal, caracterizando crime contra a ordem tributária, impor penalidades para a evasão ou sanções criminais.

2.2 Formas de Planejamento

Essa preparação legal tem que ser vista sob uma ótica bem elaborada, pois há a possibilidade de se causar o chamado “planejamento míope”, que não enxerga o ricochete dos reflexos tributários em outra incidência, fazendo com que, na expressão popular fiquem eles por eles, ou seja, tributo por tributo.

Nessa qualidade o planejamento deve ser visto por todos os ângulos, como o enfoque da presente obra é divulgar e melhorar o esclarecimento da forma lícita de economia de tributos, passaremos agora a elencar as três formas de planejamento, que possibilitam a melhor visão do plano ideal de atuação do verdadeiro planejamento e seu campo de desempenho. Pois bem, quais sejam:

→ Planejamento Interno: realizado no domínio da própria empresa, através do conhecimento das atividades realizada pela empresa e ainda com a sabedoria das atividades que são imprescindíveis ou não para o alcance do objetivo empresarial. Dessa forma é possível, mais claramente impedir a ocorrência de fatos geradores de tributos, bem como visualizas as melhores possibilidades de reduzir ou protelar a incidência daquelas que são inevitáveis. Exemplo: é possível, na prestação de serviços, adiar a tributação, com base no estabelecimento contratual do momento da realização da receita.

→ Planejamento Administrativo: aqui no âmbito administrativo estatal. É legítimo ao Estado instituir tributos, através de lei. Dessa forma é lícito ao contribuinte buscar imunidades constitucionais ou isenções infraconstitucionais. Exemplo: aferição para possibilidade de enquadramento de um produto numa

alíquota legal menor de IPI, assim a empresa busca a adequação técnica do produto, pleiteando a nova classificação do mesmo junto a Receita Federal.

→ Planejamento Junto ao Judiciário: existem medidas judiciais que possibilitam, por exemplo, a suspensão da exigibilidade da tributação, bem como a diminuição das alíquotas e contestação das cobranças. Não obstante é dessa forma que se molda o ordenamento jurídico em geral, que dirá o tributário. Com a exposição de argumentos e entendimentos doutrinários e legais, por parte dos advogados que militam na área tributária forma-se as jurisprudências, que podem chegar a modificar o ordenamento jurídico vigente, bem como podem ser positivadas no mesmo. Exemplo: o Poder Público ao instituir os Tributos pode não se acautelar em prever todas as hipóteses possíveis de ocorrência fática, a partir daí pode ser que surja uma bitributação ou ainda o *bis in idem*, o fato é que nesse caso de dúvida o contribuinte pode se valer do judiciário para dizer se a tributação é realmente devida ou não.

Essas formas de planejamento são cabíveis à todos os tipos de empresas, das pequenas, às de grande porte. Na prática quanto maior a empresa, mais complexo será seu planejamento tributário. Não sendo isso regra, fica claro e evidente que todas as empresas podem ampliar seu campo de atuação, bem como o volume e complexidade em suas operações. Assim grandes e pequenas empresas podem estar sujeitas ao planejamento tributário internacional.

3 - PLANEJAMENTO TRIBUTÁRIO INTERNACIONAL

Ante todas as considerações vistas sobre o conceito geral, o planejamento tributário internacional deve ser tratado com mais atenção. Trata-se da análise de dois ordenamentos jurídicos, de dois países, com a finalidade de evitar ou diminuir o pagamento de tributos aos mesmos, manobra que já encontra dificuldade no âmbito interno, que dirá na abrangência internacional.

Veja o pensamento de José Arthur Lima Gonçalves, sobre a aplicabilidade do planejamento tributário internacional:

“Daí nossa análise do planejamento tributário a partir das peculiaridades próprias do sistema de direito positivo brasileiro, procurando demonstrar a relação existente entre os direitos e garantias individuais do contribuinte e o exercício legítimo da competência positiva outorgada às pessoas políticas de direito público interno para a instituição de cobrança de tributos. E essa questão envolve o exame das normas de direito privado que disciplinam as atividades e relações jurídicas entre os particulares, na dinâmica de sua atividade empresarial, que, assim, também devem ser consideradas para a determinação do adequado procedimento tendente a evitar ou retardar o acontecimento do fato imponible, ou simplesmente reduzir a carga tributária a ser suportada pela sociedade empresária, relativamente às diversas operações que constituem o objeto social da empresa.

Assim deve ser procedido o exame do planejamento tributário internacional, desenvolvendo-se a análise das disposições pertinentes de cada ordenamento positivo analisado; e em seguida procedendo ao cotejo das diferentes legislações aplicáveis, verificando-se a possibilidade de adoção de distintas formas de associações, negócios e operações cuja repercussão econômica varia em proporção ao número de países envolvidos em cada caso, permitindo-se identificar as estratégias possíveis para que o comportamento adotado pela sociedade empresária seja permitido pelo sistema positivo de que se trate, legitimando a redução do valor total a ser despendido com o pagamento de tributos, em determinados casos caracterizando a elisão fiscal, a que nos referimos no início da exposição⁹”.

É também de se ponderar que dessa forma o planejamento tributário contribua, e muito, para o aperfeiçoamento do ordenamento tributário nacional. Dai a licitude em se programar, é uma forma do particular ajudar a purificar o sistema de tributação, apontando eventuais ilegalidades em certas cobranças.

⁹ GONÇALVES, José Arthur Lima. MARQUES, Márcio Severo. *A tributação dos sistemas de franquia na esfera federal*. Atualidades Jurídicas: São Paulo. 1998. p. 431.

Para se planejar corretamente nesse sentido é necessário levantar previamente algumas considerações, caminhos para se chegar a uma verdadeira eficácia:

- 1- Seleção do país de destino do investimento e dos países possivelmente intermediários;
- 2- Análise da legislação geral e tributária de tais países;
- 3- Eleição da forma jurídica que o negócio deverá assumir;
- 4- Os critérios de residência adotados nestes países;
- 5- Deveres formais (obrigações acessórias);
- 6- Espécies de retenção na fonte (dividendos, *royalties*, juros);
- 7- Regras de transferência de ativos para o exterior e no exterior;
- 8- Presença de medidas unilaterais para evitar a dupla tributação pelo estado de residência;
- 9- Existência de convenção para evitar a dupla tributação internacional e o respectivo regime jurídico que ela contempla;
- 10- Modelos de estruturação do grupo empresarial, analisando as formas societárias mais adequadas, dentre outros enfoques¹⁰.

De um modo claro o momento crucial do bom planejamento é o estudo comparado das legislações envolvidas, é nesse ponto que será possível, por excelência, diligenciar atrás de brechas entre as legislações para atingir a finalidade do planejamento.

Nesse ponto foram criados instrumentos/aplicações já pré-planejados para casar a o contraste entre as legislações. Um dos exemplos mais claros é o *tax havens*, mais conhecidos como paraísos fiscais, que são países com tributação favorecida. Estados ou territórios que facilitam a entrada e o trabalho, seguro e sigiloso, de capital estrangeiro. A terminologia é facilmente atribuída à sonegação fiscal, mas é possível usar os paraísos fiscais de forma lícita, para redução tributária, mesmo porque em tais lugares a tributação é mínima ou até mesmo nula.

“O que... identifica uma área como sendo 'paraíso fiscal' é a existência de um conjunto de medidas estruturais tributárias criadas deliberadamente para

¹⁰TORRES, Heleno. *Direito Tributário: planejamento tributário e operações transnacionais*. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001. p. 54.

tirar vantagem de, e explorar a demanda mundial de oportunidades para se envolver em evasão tributária¹¹.

Ainda no entendimento brasileiro considera-se, num conceito não muito completo de "paraíso fiscal" aqueles cuja legislação permite manter em sigilo a composição societária das empresas¹².

É possível e perfeitamente cabível a transferência de sede social ou administrativa para o exterior.

Para brasileiros, por exemplo, um país fronteiro que propicia isso é o Paraguai, pois concede isenção fiscal às empresas que lá se instalem. Isso ocorre evidentemente em virtude do anseio por desenvolvimento social e econômico do país.

São oportunidades que se encaixam com outras como o *transfer price*, as fusões, cisões e incorporações (mais frequentes no que tange as grandes empresas, em geral sociedades anônimas), os acordos internacionais (*treaty shopping* ou *rele shopping*) ou até a subcapitalização de empresas (*thin-capitalization*).

Assim não esgota-se aí os meios que viabilizam o planejamento tributário internacional, aliás, ao particular é lícito tudo aquilo que não é vedado por lei, portanto tudo é válido na hora de reduzir a tributação desde que não esbarre no ensejo legal.

¹¹ DOGGART, Caroline. 2002. *Tax Havens and their uses* (originally published 1970), Economist Intelligence Unit, ISBN 0862181631.

¹² Instrução Normativa SRF nº 188, de 6 de agosto de 2002.

3 CONCLUSÃO

Repare que o assunto é de considerável complexidade, a presente obra não tem o intuito de esgotar o assunto, porém é um alerta para todos terem o conhecimento de um instrumento benéfico e viável para a redução de tributos.

Em resumo, apesar de o assunto não ter ampla divulgação, é de extrema eficácia e aplicabilidade para o particular, dessa forma, configura-se até um modo de defesa para contra o poder de tributar do Estado, que de um modo geral aparece no Brasil de forma extremamente onerosa e excessiva.

Na prática a alta tributação obsta o desenvolvimento social e econômico, se estes tivessem boa administração e realmente fossem reinvestidos no país de forma ampla, alcançável a todos, seria sem sombra de dúvida fator de impulso do crescimento pátrio.

Mas a realidade é diversa e quando é repartido para voltar a destinação de origem muito se perde para a corrupção, e o pouco que chega é, em geral, definitivamente mal colocado.

Assim conclui-se que se trata de um vetor que tende a crescer exponencialmente, frente ao desenvolvimento do país que necessita das relações privadas, principalmente aquelas realizadas em ampla escala como é o caso do comércio por exemplo.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ARESPACOCCHAGA, Joaquín de. **Planificación fiscal internacional**. Madrid: Marcial Pons. 1996.

BONAVIDES, Humberto Borges. **Planejamento Tributário – IPI, ICMS, ISS, IR**. São Paulo: Atlas, 2003.

BRASIL. Constituição (1988). **Constituição da República Federativa do Brasil**. Brasília: Senado, 1988.

DOGGART, Caroline. 2002. **Tax Havens and their uses (originally published 1970)**, Economist Intelligence Unit.

GONÇALVES, José Arthur Lima. MARQUES, Márcio Severo. **A tributação dos sistemas de franquia na esfera federal**. Atualidades Jurídicas: São Paulo. 1998.

TORRES, Heleno. Direito Tributário: **Planejamento Tributário e Operações Transnacionais**. São Paulo: Editora Revista dos Tribunais. 2001.

MALKOWSKI, Almir. **Planejamento Tributário e a Questão da Elisão Fiscal**. Blumenau: Editora de Direito, 2000.

Planejamento Tributário. Disponível em: <https://www.ibpt.org.br/noticia/58/Brasil-escala-ranking-mundial-das-maiores-cargas-tributarias> acesso em 07 de março de 2014.

FACULDADES INTEGRADAS “ANTONIO EUFRÁSIO DE TOLEDO”. **Normalização de apresentação de monografias e trabalhos de conclusão de curso**. 2007 – Presidente Prudente, 2007.