

29 de agosto de 2019

Planejamento Tributário Internacional

Sergio André Rocha (Uerj)
sergio.andre@sarocha.com.br



SERGIO ANDRÉ ROCHA
ADVOCACIA & CONSULTORIA TRIBUTÁRIA

www.sarocha.com.br

Tributação Internacional no Século XXI

- Competição fiscal prejudicial (“Harmful Tax Competition”)
- Crise do Imposto de Renda (problemas de caracterização de localização da renda)
- Globalização e a nova atuação das empresas multinacionais
- Desenvolvimentos tecnológicos mudam a forma de se fazer negócios
- Importância do setor de serviços e dos intangíveis
- Crise econômica mundial

Mudança de Cenário

“We are not accusing you of being illegal, we are accusing you of being immoral.”

Margaret Hodge
Ex-Chair of the Public
Accounts Committee (UK)



Mudança de Cenário

AFINAL ...

**O QUE É O “FAIR SHARE
OF TAX”
DEVIDO A UM PAÍS?**

A Reação: O Projeto BEPS da OCDE/G-20

- Action 1: Addressing the Tax Challenges of the Digital Economy
- Action 2: Neutralising the Effects of Hybrid Mismatch Arrangements
- Action 3: Designing Effective Controlled Foreign Company Rules
- Action 4: Limiting Base Erosion Involving Interest Deductions and Other Financial Payments
- Action 5: Countering Harmful Tax Practices More Effectively, Taking into Account Transparency and Substance | **Instrução Normativa nº 1.658/2016**
- Action 6: Preventing the Granting of Treaty Benefits in Inappropriate Circumstances

A Reação: O Projeto BEPS da OCDE/G-20

- Action 7: Preventing the Artificial Avoidance of Permanent Establishment Status
- Actions 8-10: Aligning Transfer Pricing Outcomes with Value Creation
- Action 11: Measuring and Monitoring BEPS
- Action 12: Mandatory Disclosure Rules
- Action 13: Guidance on Transfer Pricing Documentation and Country-by-Country Reporting | **Instrução Normativa nº 1.681/2016**

A Reação: O Projeto BEPS da OCDE/G-20

- Action 14: Making Dispute Resolution Mechanisms More Effective | **Instrução Normativa nº 1.846/2018**
- Action 15: Developing a Multilateral Instrument to Modify Bilateral Tax Treaties

BEPS Inclusive Framework

- Adoção do “inclusive framework” como forma de superação dos questionamentos de legitimidade da OCDE.
- Pacote de adoção mínimo: Ações 5, 6, 13 e 14.
- Compromisso brasileiro de incorporação das recomendações nessas ações.

BEPS e os Reflexos sobre o Planejamento Tributário no Brasil

- Principais influências do Projeto BEPS no debate sobre planejamento tributário no Brasil:
- Ação 5:
 - Transparência fiscal de *rulings*
 - Conceito de atividade econômica substantiva
- Ação 6:
 - Abuso na utilização de tratados
 - Depende da implementação das recomendações do BEPS

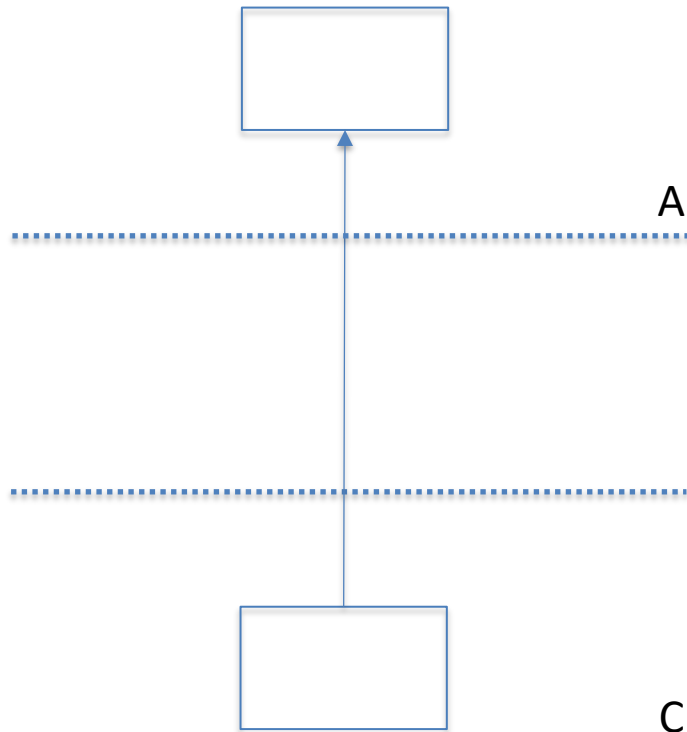
BEPS e os Reflexos sobre o Planejamento Tributário no Brasil

AFINAL ...

**QUAL A DIFERENÇA ENTRE
“PLANEJAMENTOS FISCAIS
AGRESSIVOS” E
“PLANEJAMENTOS FISCAIS
ABUSIVOS”?**

Treaty Shopping

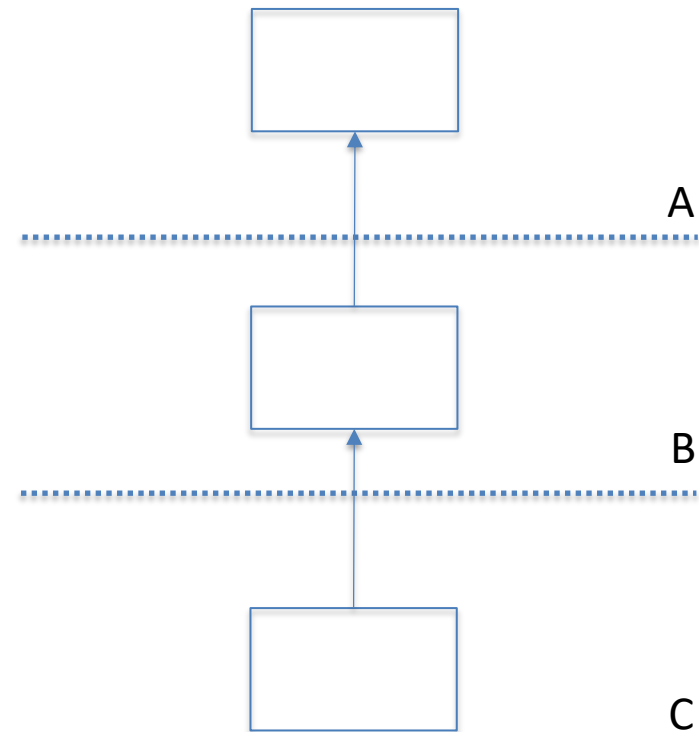
Países A e C não possuem tratado



Alíquota do IRRF = 15%

SAR

Países B e C possuem tratado



Alíquota do IRRF = 15%

Alíquota no tratado B-C = 0

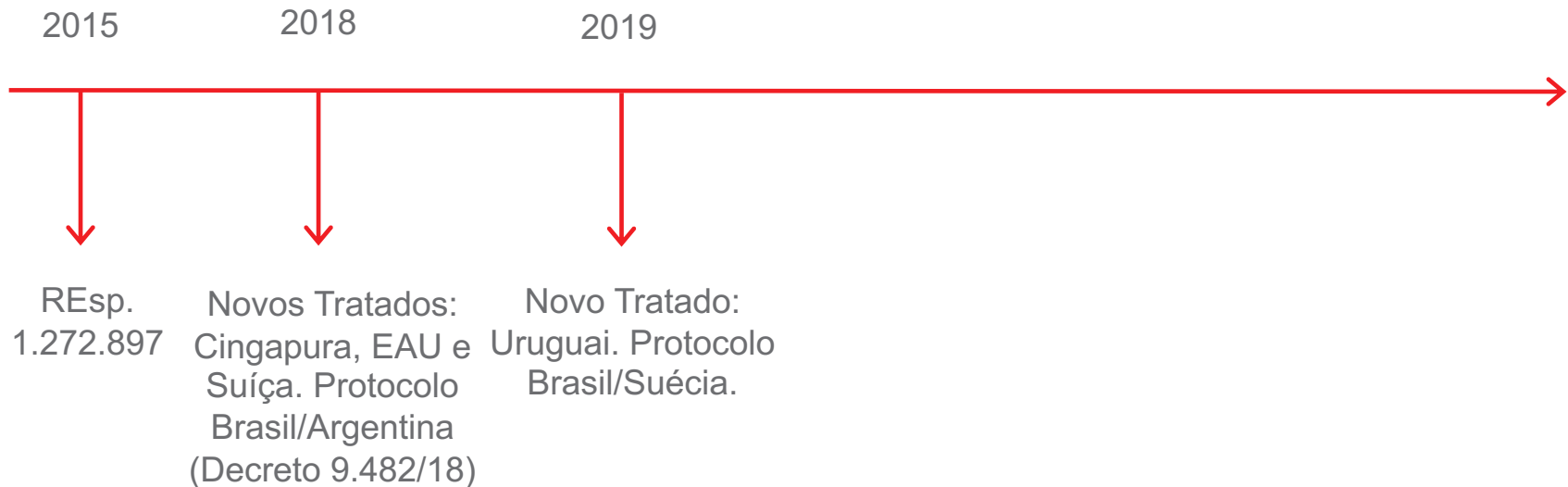
Treaty Shopping: Casos

- **Prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia e tratados internacionais**



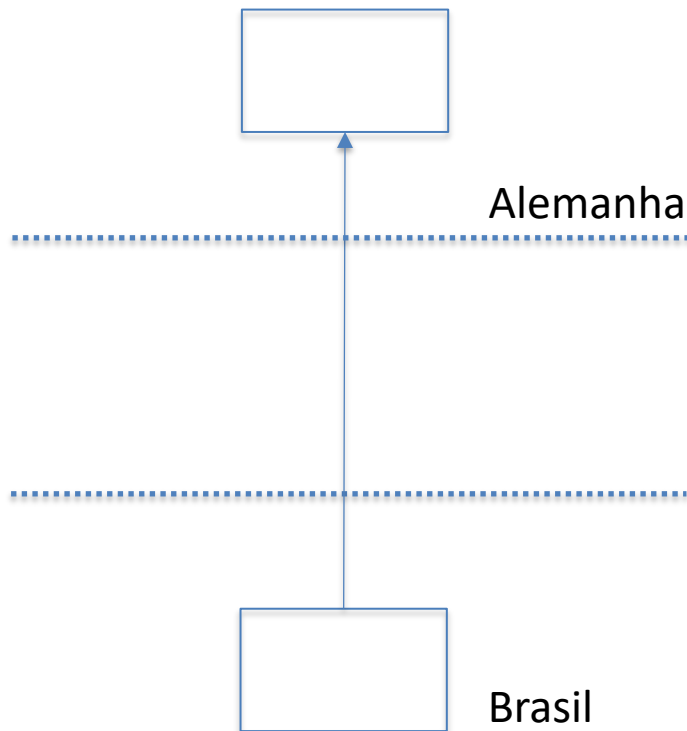
Treaty Shopping: Casos

- **Prestação de serviços técnicos sem transferência de tecnologia e tratados internacionais**



Treaty Shopping: Casos

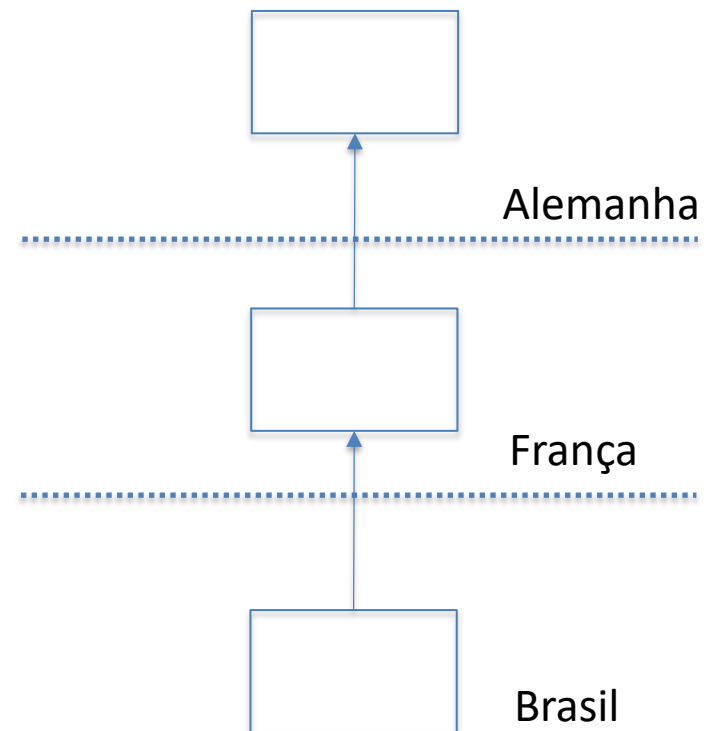
Prestação de Serviços sem Transferência de Tecnologia



Alíquota do IRRF = 15%

SAR

Prestação de Serviços sem Transferência de Tecnologia



Alíquota do IRRF = 15%

Tratado França – Brasil = 0

Treaty Shopping: Casos

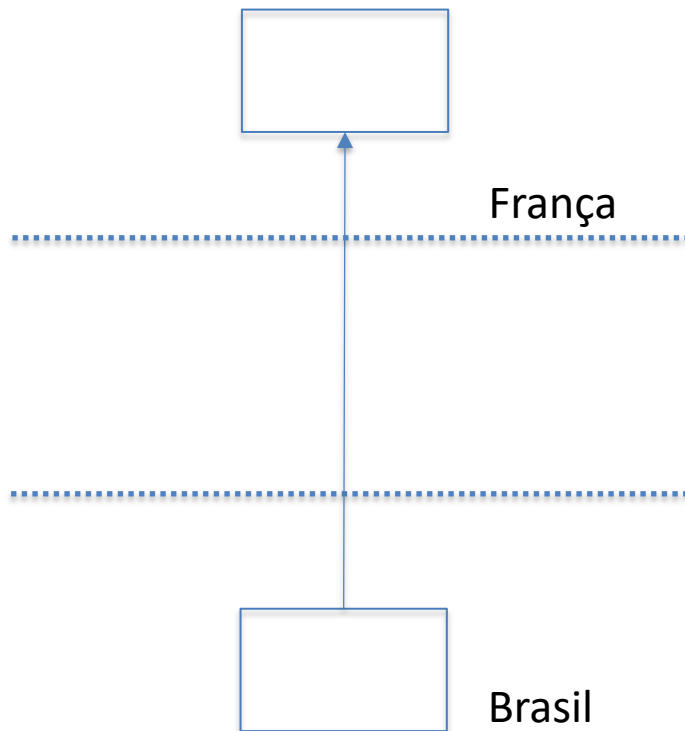
- Remessas de juros para o Japão

Artigo 10 - Juros

"(2) Esses juros podem, contudo, ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado Contratante, mas o imposto correspondente **não poderá exceder 12.5 por cento do montante bruto dos juros**".

Treaty Shopping: Casos

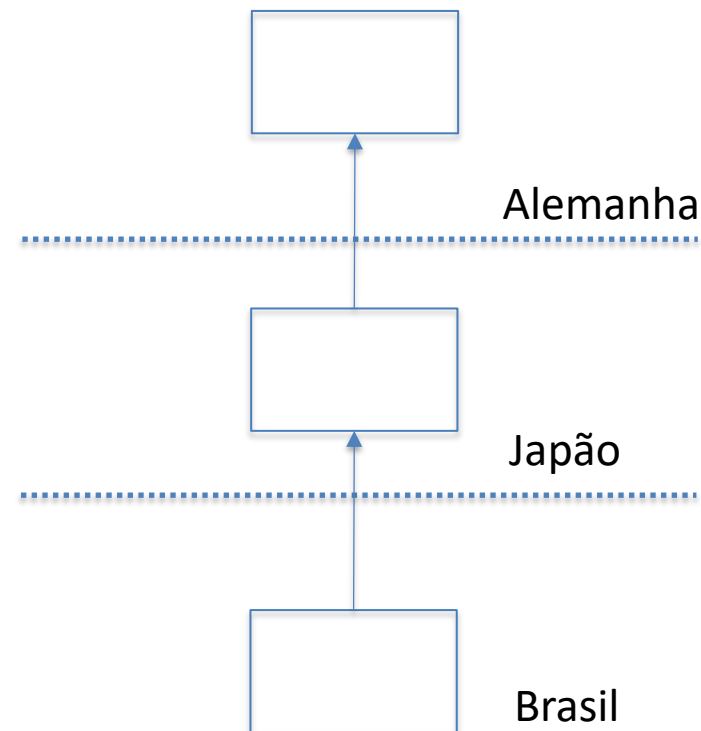
Remessa de Juros



Alíquota do IRRF = 15%

SAR

Remessa de Juros



Alíquota do IRRF = 15%

Tratado Japão – Brasil = 12,5%

Treaty Shopping: Casos

- Remessa de royalties para Israel

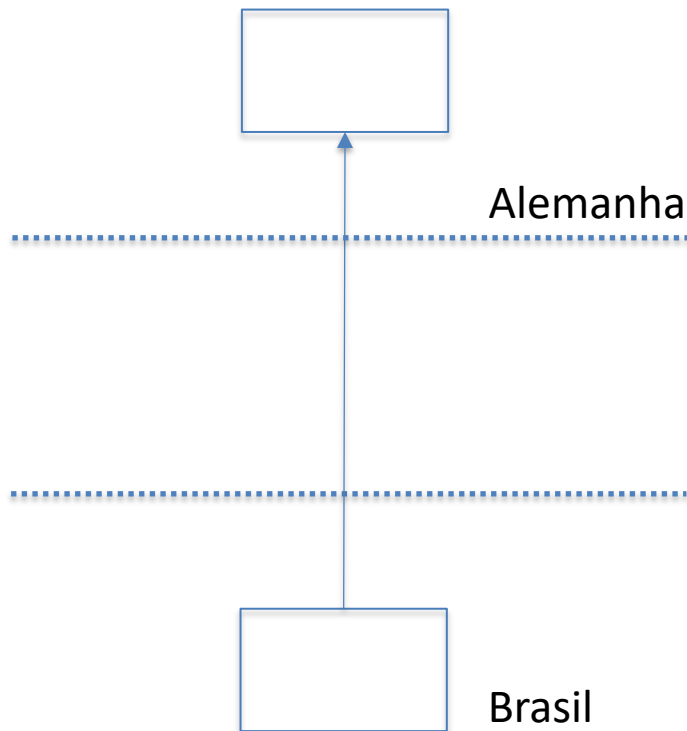
Artigo 12 - Royalties

2. Todavia, esses "royalties" poderão também ser tributados no Estado Contratante de que provenham e de acordo com a legislação desse Estado, mas, se o beneficiário efetivo dos "royalties" for um residente do outro Estado Contratante, o imposto assim exigido não poderá exceder:

- a) 15 por cento do montante bruto dos "royalties" provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou de comércio;
- b) **10 por cento do montante bruto dos "royalties" em todos os demais casos.**

Treaty Shopping: Casos

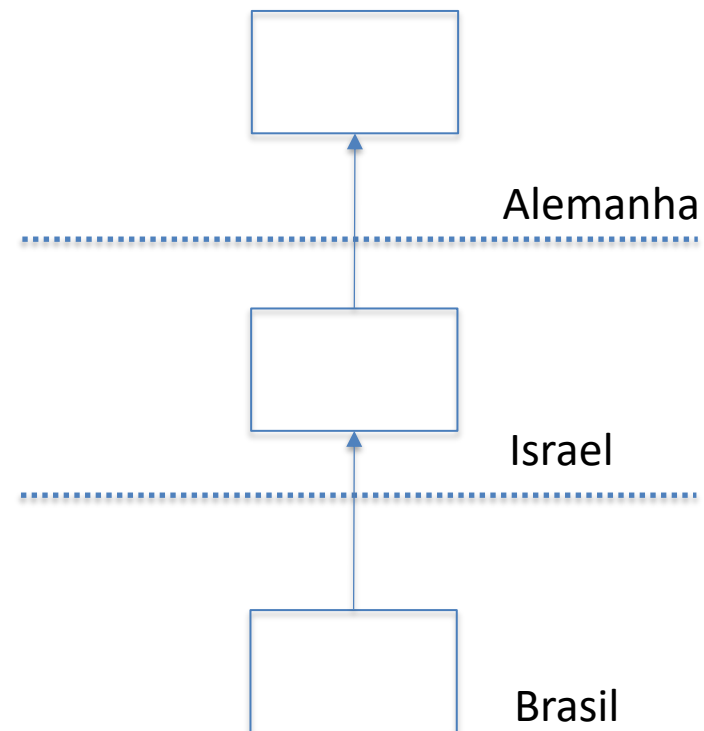
Remessa de Royalties



Alíquota do IRRF = 15%

SAR

Remessa de Royalties



Alíquota do IRRF = 15%

Tratado Israel – Brasil = 10%

Treaty Shopping: Beneficiário Efetivo

- Lei nº 12.249/2010

“Art. 26. Sem prejuízo das normas do Imposto sobre a Renda da Pessoa Jurídica - IRPJ, não são dedutíveis, na determinação do lucro real e da base de cálculo da Contribuição Social sobre o Lucro Líquido, as importâncias pagas, creditadas, entregues, empregadas ou remetidas a qualquer título, direta ou indiretamente, a pessoas físicas ou jurídicas residentes ou constituídas no exterior e submetidas a um tratamento de país ou dependência com tributação favorecida ou sob regime fiscal privilegiado, na forma dos arts. 24 e 24-A da Lei nº 9.430, de 27 de dezembro de 1996, salvo se houver, cumulativamente:

I - a identificação do efetivo beneficiário da entidade no exterior, destinatário dessas importâncias; II - a comprovação da capacidade operacional da pessoa física ou entidade no exterior de realizar a operação; e III - a comprovação documental do pagamento do preço respectivo e do recebimento dos bens e direitos ou da utilização de serviço.

§ 1º **Para efeito do disposto no inciso I do caput deste artigo, considerar-se-á como efetivo beneficiário a pessoa física ou jurídica não constituída com o único ou principal objetivo de economia tributária que auferir esses valores por sua própria conta e não como agente, administrador fiduciário ou mandatário por conta de terceiro. [...].”**

Treaty Shopping: Beneficiário Efetivo

▪ Tratado Brasil - Índia

Artigo 10 – “2. Todavia, esses dividendos podem também ser tributados no Estado Contratante de que é residente a sociedade que os paga e de acordo com a legislação desse Estado, **mas se a pessoa que os receber for uma sociedade que seja o beneficiário efetivo dos dividendos**, o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos dividendos.”

Artigo 11 – “2. Todavia, esses juros podem também ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, **mas se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos juros** o imposto assim estabelecido não poderá exceder 15% do montante bruto dos juros.”

Artigo 12 – “2. Todavia, esses "royalties" podem também ser tributados no Estado Contratante de que provêm, e de acordo com a legislação desse Estado, **mas se a pessoa que os receber for o beneficiário efetivo dos "royalties"** o imposto assim estabelecido não poderá exceder:

- a) 25% do montante bruto dos "royalties" provenientes do uso ou da concessão do uso de marcas de indústria ou comércio;
- b) 15% do montante bruto dos "royalties" em todos os demais casos.”

Treaty Shopping: Beneficiário Efetivo

- Acórdão nº 102-49.480 (Primeiro Conselho de Contribuintes)

ASSUNTO: IMPOSTO SOBRE A RENDA RETIDO NA FONTE - IRRF Ano-calendário: 1999, 2000, 2001 IRRF. REMESSA DE JUROS DECORRENTES DE EURO BONDS (FLOATING RATE NOTES). AGENTE PAGADOR RESIDENTE NO JAPÃO. TRATADO BRASILJAPÃO. APLICABILIDADE.

O **tratado** para evitar a dupla tributação celebrado entre **Brasil e Japão** é aplicável às remessas de juros efetuadas a agentes pagadores residentes no Japão, ainda que o beneficiário efetivo esteja localizado em outro país.

Não há, no referido tratado, cláusula que estabeleça a necessidade de o residente no Japão ser o beneficiário efetivo dos juros, como aquelas contidas em várias convenções celebradas pelo Brasil. [...]

Treaty Shopping: Cláusula PPT

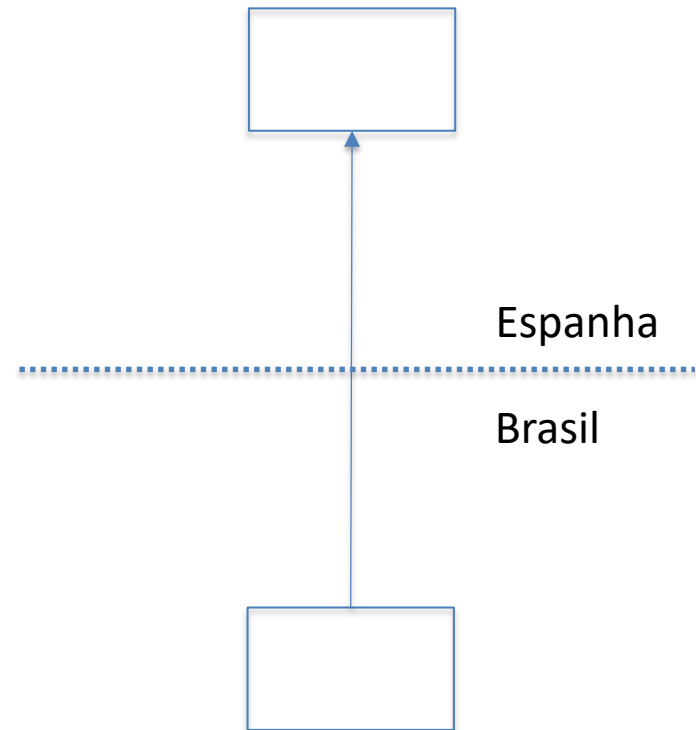
- Novo Protocolo ao Tratado Brasil-Argentina (Artigo 16)

“1. Não obstante outras disposições da presente Convenção, um benefício da presente Convenção não será concedido em relação a um componente de renda ou de capital **se for razoável concluir**, com base em todos os fatos e circunstâncias relevantes, **que obter esse benefício constituiu um dos objetivos principais de um acordo ou operação que tenha resultado, direta ou indiretamente, nesse benefício**, a menos que seja demonstrado que a concessão de tal benefício nessas circunstâncias estaria de acordo com o objeto e propósito das disposições pertinentes da presente Convenção.”

- “Se for razoável concluir” e discricionariedade.
- Dificuldades nos casos em que se identificam **objetivos tributários** e **objetivos não tributários**.

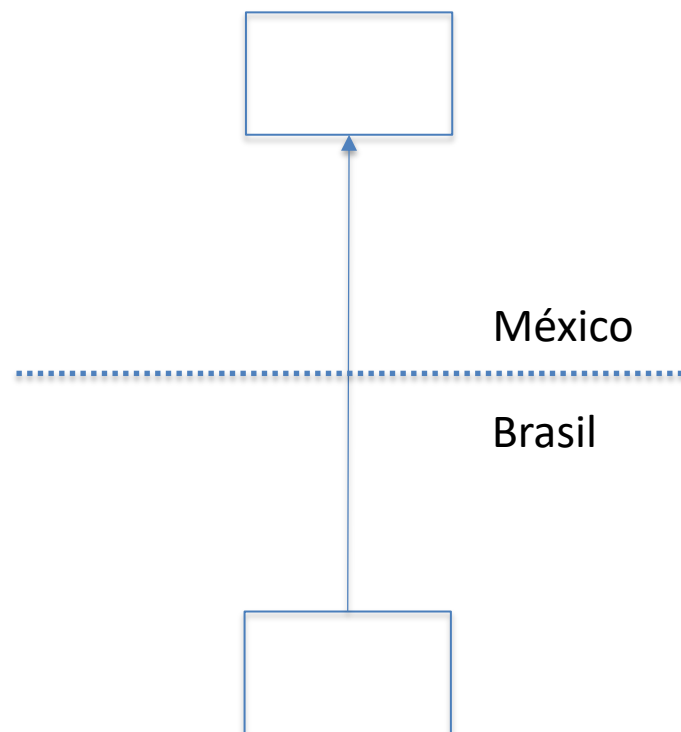
Rule Shopping

- No **rule shopping** há um tratado que se aplica às relações entre as partes. A discussão refere-se à **qualificação** do fato econômico realizado no tratado aplicável.
- O planejamento consiste na tentativa de enquadrar o fato econômico em uma regra mais favorável no tratado.



Rule Shopping: Casos

- Qualificação entre **serviços gerais** e **serviços técnicos**.
- Solução de Consulta COSIT nº 589/2017. Tributação de serviços gerais no tratado Brasil-México.
- Qualificação como serviços gerais afastaria não só o IRRF (aplicação do artigo 7º), mas igualmente a CIDE-Royalties.



29 de agosto de 2019

Obrigado pela atenção.

sergio.andre@sarochoa.com.br



SERGIO ANDRÉ ROCHA
ADVOCACIA & CONSULTORIA TRIBUTÁRIA

www.sarochoa.com.br