

FGV DIREITO SP
MESTRADO PROFISSIONAL

Aspectos Fiscais e Aduaneiros:
Substância Econômica da *Trading* no Comércio Internacional

Clarice Andrade Sampaio

Anteprojeto de pesquisa apresentado ao
Mestrado Profissional da FGV Direito SP.

Versão de 25.09.2019

1. Tema, contexto e modelo de pesquisa predominante

Atualmente, nota-se uma tendência da Receita Federal do Brasil (RFB) na adoção do entendimento da substância sobre a forma. A constituição de uma pessoa jurídica no exterior por decisão do grupo empresarial tem demandado não apenas a comprovação da regularidade de sua constituição, mas também do propósito que ensejou a sua constituição e da efetiva atividade econômica por ela desenvolvida.

Seguindo esse entendimento, identificam-se autuações em que o Fisco questiona a substância de *trading companies* no exterior. A *trading* é uma empresa comercial que atua como intermediária entre compradores e vendedores em operações de exportação e importação. O Fisco analisa as operações de importação e exportação realizadas pela empresa situada no Brasil com a *trading*, assim como as operações comerciais realizadas pela *trading* e seus clientes ou fornecedores no exterior, avaliando eventuais impactos fiscais e o cumprimento das regras aduaneiras diante da perspectiva do direito brasileiro.

Contudo, a prevalência da substância sobre a forma, embora tradicional em países anglo-saxônicos (*substance over form*), não encontra respaldo legal no direito brasileiro. Diante da ausência de previsão legal¹, precisaria uma empresa brasileira justificar a motivação e comprovação da efetiva

¹ A Lei nº 11.727, de 2008, ao alterar a redação do art. 24-A da Lei nº 9.430/1996, previu que a concessão de vantagem de natureza fiscal estaria atrelada à comprovação de “*atividade econômica substantiva*”. Na mesma linha, a Instrução Normativa nº 1.037/2010 previu que a “ausência de atividade econômica substantiva” equipararia empresas situadas em determinados países a empresas submetidas ao regime fiscal privilegiado, mesmo que esses países não sejam considerados como de regime fiscal privilegiado. Contudo, não existe sequer norma que estabeleça previsão semelhante em relação a *trading*.

existência de uma *trading* no exterior? Se sim, quais os elementos necessários para que a empresa brasileira se desincumba do ônus dessa prova?

O sistema tributário brasileiro conta com inúmeras regras antielisivas para assegurar a tributação em operações internacionais, de modo que surge a dúvida se caberia ao Fisco brasileiro avaliar estruturas situadas no exterior. Dentre as normas antielisivas estão as regras de preços de transferência, que fazem com que as operações com partes dependentes sejam praticadas com preço de mercado, evitando assim a configuração de omissão de receita; regulamentação específica para operações realizadas com empresas situadas em paraísos fiscais, como alíquotas específicas; regras para dedutibilidade das despesas e limites de subcapitalização.

Além das normas antielisivas, que correspondem a um meio criado pelo Brasil para assegurar a tributação dessas operações com o exterior, existem normas societárias que validam a possibilidade de manutenção de filiais, agências, sucursais ou dependências e, até mesmo controladas no exterior, sem corpo gerencial próprio e autonomia administrativa², relativizando os eventuais critérios que possam ser exigidos para a comprovação da substância de uma pessoa jurídica.

No âmbito da jurisprudência administrativa ainda não há uma posição consolidada sobre o tema, tanto que se verificam decisões casuísticas e até mesmo conflitantes. Além da ausência de uniformização quanto aos critérios necessários à configuração da substância da *trading* no exterior e se essa comprovação seria necessária, não há uniformidade na postura do Fisco quanto à desconsideração da personalidade jurídica da empresa interposta, que ora ocorre formalmente e ora apenas são desconsiderados os efeitos das operações com ela relacionadas.

Existem diversos riscos fiscais e aduaneiros de autuações relacionados com questionamentos da efetiva existência de *trading* no exterior, como, por exemplo, a tributação de lucros de controladas no exterior que são atribuídos diretamente à controladora no Brasil, questionamento em torno da dedutibilidade de despesas decorrentes de operações realizadas com as empresas no exterior, aplicação de multa aduaneira pela interposição fraudulenta da *trading* tanto na importação quanto na exportação.

Embora a Receita Federal sempre busque o suposto fim fiscal na constituição e/ou utilização de *trading* no exterior, existem motivações diversas que fazem com que um grupo econômico opte por utilizar uma *trading* na intermediação dos seus negócios internacionais, seja por ela estar situada em país com sistemas financeiros e legais eficientes; com menor burocracia e mais flexibilidade contratual; por possuir localização estratégica, que facilita a logística do exercício da atividade de intermediação comercial; pela possibilidade de revender mercadorias excedentes para clientes

² Deliberação CVM nº 624/2010.

situados em outros países; maior agilidade e possibilidade de obtenção de melhores condições de compra e venda.

Diante do incremento da utilização de estruturas multinacionais, em outubro de 2015, a Organização para a Cooperação e o Desenvolvimento Econômico (OCDE), com o apoio de países integrantes do G20, divulgou o resultado final de seu plano de ação abrangendo a erosão das bases tributáveis e a transferência artificial de lucros em operações internacionais, visando atualizar o sistema tributário internacional ao ambiente corporativo de empresas multinacionais, além de preservar a arrecadação, a neutralidade e a justiça fiscal.

Dentre as propostas da OCDE para o projeto BEPS³ está o incremento da transparência e o acesso às informações dos contribuintes pelos Estados na tentativa de buscar o combate tempestivo das operações de planejamento tributário agressivo realizadas pelos contribuintes.⁴

Embora não seja membro da OCDE, o Brasil firmou acordo de cooperação com o órgão e vem estreitando essa relação. Antes disso, o Brasil já vinha firmando Convenções para evitar dupla tributação no modelo da OCDE, que preveem a troca de informações no artigo 26; acordos específicos para a troca de informações aduaneiras; sistema de informática para a troca de informações periódicas a exemplo do FATCA⁵, celebrado com os Estados Unidos.

Diante desse cenário, a pesquisa profissional ora proposta, orientada pela resolução de problema, tem por objetivo estabelecer as medidas que devem ser adotadas pelas empresas para mitigar os riscos fiscais e aduaneiros de eventuais questionamentos do Fisco em torno da substância de *trading* no comércio internacional, com a identificação pormenorizada da documentação necessária para essa comprovação.

Para tanto, a pesquisa envolverá: **(i)** a análise do entendimento sustentado pelo Fisco da prevalência da substância sobre a forma, **(ii)** as normas antielisivas atualmente existentes, **(iii)** a adequação da exigência do Fisco quanto à comprovação da substância da *trading* no exterior, **(iv)** as motivações extrafiscais para utilização da *trading* no comércio internacional, **(v)** os requisitos considerados pela jurisprudência administrativa na análise da substância da *trading*, **(vi)** os riscos fiscais e aduaneiros associados a essas operações comerciais, **(vii)** a análise comparativa das tendências do direito brasileiro com os demais países, avaliando os efeitos dos acordos de trocas de informações e a adequação da perspectiva do Brasil às tendências que prevalecem atualmente no âmbito internacional.

³ Erosão de base e transferência de lucros (em inglês: *base erosion and profit shifting*).

⁴ OCDE. Action Plan on Base Erosion and Profit Shifting: Paris: OECD, 2013, p. 14.

⁵ Lei de Conformidade Tributária de Contas Estrangeiras (em inglês: *Foreign Account Tax Compliance Act*)

2. Quesitos, fontes de pesquisa e formas de acesso

A partir da contextualização do caso analisado, a pesquisa terá o objetivo de responder os seguintes quesitos:

1. Qual o conceito de *trading*?

F1.1. Textos doutrinários.

2. O que é a prevalência da substância sobre a forma? O que seria a comprovação da substância de uma empresa? Existem normas que impõem essa comprovação no caso da *trading*?

F2.1. Textos doutrinários.

F2.2. Parágrafo primeiro do art. 116 do Código Tributário Nacional, que, em regra, é utilizado como base legal para respaldar questionamentos em torno da substância sobre a forma.

F2.3. Deliberação CVM nº 624/2010.

F3.3. Instrução Normativa RFB nº 1658/2016, que prevê o exercício da *atividade econômica substantiva* para a *holding*, sob pena de configuração de regime fiscal privilegiado.

F4.3. Jurisprudência administrativa (acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).

3. Quais as normas antielisivas existentes sobre as operações envolvendo empresas no exterior?

F3.1. Análise das regras de preços de transferência, regras relacionadas com a dedutibilidade de despesas em operações realizadas com empresas situadas em paraíso fiscal, limites de subcapitalização.

F3.2. Textos doutrinários.

4. Quais as motivações extrafiscais para o estabelecimento de *trading* no exterior?

F4.1. Textos doutrinários.

F4.2. Jurisprudência administrativa (acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).

5. Quais os requisitos considerados pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais (CARF) na análise da substância da *trading* no exterior?

F5.1. Jurisprudência administrativa (acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).

6. Quais os riscos de autuação fiscal associados a essas operações?

F6.1. Jurisprudência administrativa (acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).

7. Quais as adequações necessárias para que o Brasil esteja de acordo com as tendências verificadas no contexto do BEPS e da OCDE?

F7.1. Plano de Ação para o combate à erosão da base tributária.

F7.2. Textos doutrinários.

8. Como os acordos sobre troca de informações estão sendo utilizados? Quais os riscos?

F8.1. Cláusulas de troca de informação dos Acordos para Evitar Dupla Tributação.

F8.2. Acordo aduaneiros.

F8.3. Acordo entre Brasil e EUA para troca de informações (FATCA).

F8.4. Textos doutrinários.

9. Como mitigar os riscos e assegurar a comprovação da substância da *trading* no exterior?

F9.1. Textos doutrinários.

F9.2. Jurisprudência administrativa (acórdãos proferidos pelo Conselho Administrativo de Recursos Fiscais).

4. Relevância prática, caráter inovador e potencial de impacto

Atualmente, a prática do planejamento tributário no âmbito internacional tem sido questionada de forma frequente pelas autoridades administrativas, refletindo uma tendência mundial da qual resultam limites cada vez mais objetivos e rigorosos.

Na prática, muitas decisões empresarias envolvem motivações diversas (não fiscais), ainda que delas decorram algum ganho tributário. Mesmo envolvendo motivações extrafiscais, essas decisões tornaram-se vulneráveis às revisões conduzidas pelas autoridades fiscais para serem, em seguida, submetidas à análise dos tribunais administrativos e judiciais.

As operações triangulares com a intermediação de *trading* no Comércio Internacional têm sido objeto recorrente de questionamento pela Receita Federal. Existem diversas autuações tanto envolvendo Imposto de Renda de Pessoa Jurídica e Contribuição Social Sobre o Lucro Líquido (IRPJ e CSLL) quanto autuações aduaneiras, o que tem gerado o alerta nas empresas diante da usual adoção desse formato, principalmente em alguns setores específicos da economia.

A utilização de *trading* no comércio internacional foi, inclusive, um dos temas abordados no Plano Anual de Fiscalização da Receita Federal divulgado em 2019, que estabeleceu que ações de fiscalização serão direcionadas à avaliação da “Triangulação nas Exportações”⁶.

Diante da relevância do tema na atualidade, da ausência de disposição normativa e dos destoantes posicionamentos jurisprudenciais, nota-se que a análise contextualizada do tema, com a indicação dos pontos de atenção da Receita Federal e o detalhamento da documentação, auxiliará os contribuintes que realizam operações comerciais nesse formato a mitigar os riscos de autuação.

5. Familiaridade com objeto da pesquisa

A minha experiência profissional no ambiente corporativo, atuando como advogada que assessora Jurídicos Tributários de empresas, permitiu o contato ao longo dos últimos cinco anos com procedimentos de fiscalização instaurados pela Receita Federal para avaliação de operações de importações e exportações com a participação de *trading companies* no comércio internacional.

Essas fiscalizações tiveram escopo tanto aduaneiro quanto envolveram IRPJ e CSLL. Essa vivência prática me possibilitou analisar as questões que chamam a atenção do Fisco, os documentos geralmente solicitados e as fragilidades apontadas.

Além da experiência no atendimento de fiscalizações, a minha atuação profissional no âmbito do contencioso administrativo, na elaboração de defesas apresentadas em face das autuações lavradas pela Receita Federal, possibilitou o aprofundamento da análise da doutrina e decisões proferidas pelo CARF, além das práticas negociais e logísticas da triangularização.

⁶ Disponível em: < http://receita.economia.gov.br/dados/resultados/fiscalizacao/arquivos-e-imagens/2019_05_06-plano-anual-de-fiscalizacao-2019.pdf>, acesso em 26/07/2019.

6. Bibliografia preliminar

ÁVILA, Humberto. **A prestação de serviços personalíssimos por pessoas jurídicas e sua tributação: o uso e o abuso do direito de criar pessoas jurídicas e o poder de desconsiderá-las.** In: ROCHA, Valdir de Oliveira (coord.) *Grandes questões atuais de direito tributário.* São Paulo: Dialética, 2013.

BARBIERI, Luís Eduardo Garrossino. **Interposição fraudulenta de pessoas: tipicidade da infração e a necessidade de comprovação do dolo.** Questões controvertida do direito aduaneiro. São Paulo: IOB, 2014.

ESTELLITA, Heloisa; BASTOS, Frederico Silva. **Tax Exchange of Information and International Cooperation in Brazil.** In *Revista Direito GV*, São Paulo, 11, jan-jun 2015.

VASCONCELLOS, Roberto F. **Reflexos Financeiros e Cambiais dos Preços de Transferência.** In: Luís Eduardo Schoueri. (Org.). *Tributos e Preços de Transferência.* 1ed.: , 2009,

GRECO, Marco Aurélio. **Planejamento tributário**, 3ª ed., São Paulo: Dialética, 2011.

LUZ, Rodrigo. **Comércio Internacional e Legislação Aduaneira.** 6. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2015.

MORATO, Caio César. **Os acordos para a Troca de Informações Fiscais entre Países e a Legislação Brasileira**, São Paulo, Almedina, 2018.

MOREIRA JÚNIOR, Gilberto de Castro; MIGLIOLI, Maristela Ferreira. **Interposição fraudulenta de terceiros nas operações de comércio exterior.** Questões controvertidas do direito aduaneiro. São Paulo: IOB, 2014.

OLIVEIRA, Phelippe Todelo Pires de. **A troca de informações em matéria tributária: práticas e perspectivas brasileiras sobre o assunto.** In *Revista da PGFN*, v. 3, 2012.

ROCHA, Sérgio André. **Troca de internacional de informações para fins fiscais.** São Paulo: Quartier Latin, 2015.

SANTOS, Ramon Tomazela. **O regime de tributação dos Lucros Auferidos no Exterior na Lei nº 12.973/2014**. 1. Ed. Rio de Janeiro: Lumen Juris. 2017.

SARTORI, Angela. **O delito de interposição fraudulenta de terceiros na importação**. Disponível em: < <http://www.iuscomex.com.br/site/direito-aduaneiro/3475/o-delito-de-interposicao-fraudulenta-de-terceiros-na-importacao/> >. Acesso em: 25/06/2019.

SOUSA, Maria da Conceição Sampaio de; et al. **Imposto de Importação e Evasão Fiscal: uma investigação do caso brasileiro**. In Revista Brasileira de Economia, Rio de Janeiro, v. 62, n. 1, 2008.

TÔRRES, Heleno. **Direito tributário e direito privado**. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2003.

XAVIER, Alberto. **Direito Tributário Internacional do Brasil**, 8ª Edição, Rio de Janeiro, Editora Forense, 2015.

7. Sumário Preliminar

1. Teoria da substância sobre a forma
 - 1.1 Limites do planejamento fiscal
 - 1.2 Regras antielisivas: tributação de operações internacionais (*TP, paraísos fiscais, regras para dedutibilidade das despesas e limites de subcapitalização*).
 - 1.3 Deliberação CVM nº 624/2010
 - 1.4 Limites da fiscalização de empresas situadas no exterior
 - 1.5 Posição da Receita Federal: substância de empresa no exterior
2. Triangulação nas operações de importação e exportação
 - 2.1. Substância de *trading companies* no exterior (conceito de *trading*, escopo da análise do Fisco em relação a essa análise específica)
 - 2.2. Fins extrafiscais para operar via *trading* no exterior
3. Riscos Fiscais e Aduaneiros
 - 3.1. Desconsideração da personalidade jurídica da empresa interposta
 - 3.2. A tributação direta de lucros de controladas no exterior
 - 3.3. Questionamento da dedutibilidade de despesas
 - 3.4. Multa aduaneira pela interposição fraudulenta na importação e exportação
4. Acordos internacionais

- 4.1. Plano de ação abrangendo a erosão das bases tributáveis e a transferência artificial de lucros em operações internacionais
- 4.2. Ações necessárias para o Brasil se adequar às tendências do BEPS e OCDE
- 4.2. Troca de informações (artigo 26 da Convenções para evitar dupla tributação)
- 4.3. Troca de informações aduaneiras
- 4.4. Riscos decorrentes da troca de informações (análise de decisões CARF)
5. Conclusão: como mitigar os riscos e assegurar a comprovação da substância da *trading* no exterior?
 - 5.1. Solicitações de informações e documentos realizadas pelo Fisco
 - 5.2. Pontos de atenção na emissão de documentos comerciais

8. Cronograma de execução

| Atividade | 2019 | | | 2020 | | | | | | | | | | | | Horas |
|-------------------------|------|----|----|------|---|---|---|---|---|---|---|---|----|----|----|-------|
| | 10 | 11 | 12 | 1 | 2 | 3 | 4 | 5 | 6 | 7 | 8 | 9 | 10 | 11 | 12 | |
| Leitura da bibliografia | ■ | ■ | ■ | ■ | ■ | ■ | ■ | ■ | ■ | | | | | | | [90h] |
| Leitura de julgados | | | | ■ | ■ | ■ | | | | | | | | | | [30h] |
| Organização | | | | | | | ■ | ■ | ■ | | | | | | | [30h] |
| Capítulos | | | | | | | | | ■ | ■ | ■ | | | | | [30h] |
| Capítulos | | | | | | | | | | ■ | ■ | ■ | | | | [30h] |
| Capítulos | | | | | | | | | | | ■ | ■ | ■ | | | [30h] |
| Conclusão da redação | | | | | | | | | | | | | ■ | ■ | | [20h] |
| Revisão | | | | | | | | | | | | | | | ■ | [10h] |
| Depósito | | | | | | | | | | | | | | | ■ | [...] |