

# **XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO**

**DIREITO INTERNACIONAL**

**ZULMAR ANTONIO FACHIN**

**WILLIAM PAIVA MARQUES JÚNIOR**

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte deste anal poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

**Diretoria - CONPEDI**

**Presidente** - Prof. Dr. Orides Mezzaroba - UFSC - Santa Catarina

**Diretora Executiva** - Profa. Dra. Samyra Haydêe Dal Farra Napolini - UNIVEM/FMU - São Paulo

**Vice-presidente Norte** - Prof. Dr. Jean Carlos Dias - Cesupa - Pará

**Vice-presidente Centro-Oeste** - Prof. Dr. José Querino Tavares Neto - UFG - Goiás

**Vice-presidente Sul** - Prof. Dr. Leonel Severo Rocha - Unisinos - Rio Grande do Sul

**Vice-presidente Sudeste** - Profa. Dra. Rosângela Lunardelli Cavallazzi - UFRJ/PUCRio - Rio de Janeiro

**Vice-presidente Nordeste** - Profa. Dra. Gina Vidal Marcilio Pompeu - UNIFOR - Ceará

**Representante Discente:** Prof. Dra. Sinara Lacerda Andrade - UNIMAR/FEPODI - São Paulo

**Conselho Fiscal:**

Prof. Dr. Caio Augusto Souza Lara - ESDHC - Minas Gerais

Prof. Dr. João Marcelo de Lima Assafim - UCAM - Rio de Janeiro

Prof. Dr. José Filomeno de Moraes Filho - Ceará

Prof. Dr. Lucas Gonçalves da Silva - UFS - Sergipe

Prof. Dr. Valter Moura do Carmo - UNIMAR - São Paulo

**Secretarias**

**Relações Institucionais:**

Prof. Dra. Daniela Marques De Moraes - UNB - Distrito Federal

Prof. Dr. Horácio Wanderlei Rodrigues - UNIVEM - São Paulo

Prof. Dr. Yuri Nathan da Costa Lannes - Mackenzie - São Paulo

**Comunicação:**

Prof. Dr. Liton Lanes Pilau Sobrinho - UPF/Univali - Rio Grande do Sul

Profa. Dra. Maria Creusa De Araújo Borges - UFPB - Paraíba

Prof. Dr. Matheus Felipe de Castro - UNOESC - Santa Catarina

**Relações Internacionais para o Continente Americano:**

Prof. Dr. Heron José de Santana Gordilho - UFBA - Bahia

Prof. Dr. Jerônimo Siqueira Tybusch - UFSM - Rio Grande do Sul

Prof. Dr. Paulo Roberto Barbosa Ramos - UFMA - Maranhão

**Relações Internacionais para os demais Continentes:**

Prof. Dr. José Barroso Filho - ENAJUM

Prof. Dr. Rubens Beçak - USP - São Paulo

Profa. Dra. Viviane Coêlho de Séllos Knoerr - Unicuritiba - Paraná

**Eventos:**

Prof. Dr. Antônio Carlos Diniz Murta - Fumec - Minas Gerais

Profa. Dra. Cinthia Obladen de Almendra Freitas - PUC - Paraná

Profa. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello - UFMS - Mato Grosso do Sul

**Membro Nato** - Presidência anterior Prof. Dr. Raymundo Juliano Feitosa - UMICAP - Pernambuco

D597

Direito internacional [Recurso eletrônico on-line] organização CONPEDI

Coordenadores: William Paiva Marques Júnior; Zulmar Antonio Fachin – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-573-7

Modo de acesso: [www.conpedi.org.br](http://www.conpedi.org.br) em publicações

Tema: Saúde: Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Internacionais. 2. Direito. 3. Internacional. XI Encontro Internacional do CONPEDI Chile - Santiago (2: 2022: Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



# XI ENCONTRO INTERNACIONAL DO CONPEDI CHILE - SANTIAGO

## DIREITO INTERNACIONAL

---

### **Apresentação**

A presente coletânea é composta dos trabalhos aprovados, apresentados e debatidos no Grupo de Trabalho “Direito Internacional”, no âmbito do XI Encontro Internacional do CONPEDI, realizado entre os dias 13 e 15 de outubro de 2022, na cidade de Santiago/Chile, na USACH - Universidad de Santiago de Chile e na Universidad de Los Andes, e que teve como temática central “Direitos Sociais, Constituição e Democracia na América Latina”.

Os trabalhos expostos desenvolveram de forma verticalizada diversas temáticas atinentes ao Direito Internacional, especialmente o tripé mais atento aos clamores do contexto contemporâneo de transpandemia (pós-pandemia), quais sejam: as demandas inadiáveis no campo da saúde, os impactos econômicos/comerciais e o compromisso com as pautas do desenvolvimento sustentável. As pesquisas ora apresentadas funcionam como canais indispensáveis nos debates e propostas das pendências existentes nos campos indicados e na busca de soluções efetivas para as problemáticas indicadas.

Cristina Godoy Bernardo de Oliveira, Rubens Beçak e André Luis Vedovato Amato abordam a cláusula democrática a partir do sistema normativo do Mercosul. A partir do caso da suspensão do Paraguai devido a um processo de juízo político para afastamento de seu presidente e, em ato contínuo, a integração da Venezuela como membro permanente. Segmentado em sete itens discute-se os argumentos fáticos e os fundamentos jurídicos utilizados por todas as partes envolvidas na controvérsia.

William Paiva Marques Júnior investiga a iniciativa do PROSUL, conforme as linhas diplomáticas contemporâneas, o qual se propõe a substituir, para esses países, o papel inicialmente conferido à UNASUL, no contexto de uma política diplomática brasileira contemporânea sem clareza, tampouco de rumos claros. A complexa realidade contemporânea nos países da América do Sul demonstra a existência de diversos fatores que desafiam a efetividade do PROSUL no contexto pós-pandemia (transpandemia). A viabilidade de projetos integracionistas regionais deposita suas esperanças na ampliação da democracia, do constitucionalismo e da cidadania. Conclui-se que a única saída viável na construção de um genuíno projeto integracionista regional sul-americano se dá pela

valorização da política democrática que reúne condições de articular a complexidade e fundar as bases necessárias para o resgate da confiança dos cidadãos sul-americanos, na defesa de sua dignidade e de seus direitos.

Joice Duarte Gonçalves Bergamaschi, Tania Lobo Muniz e Elve Miguel Cenci refletem sobre o modo pelo qual as normativas oriundas da Organização Mundial do Comércio (OMC) tutelam o comércio em face da globalização de suas estruturas. Atualmente, a efetividade das regras e princípios contidos nos acordos da OMC se encontra sob questionamento, tendo em vista a paralisação do seu Órgão de Solução de Controvérsias (OSC). Investigam as contribuições da utilização de medidas alternativas, para outorga de efetividade ao conteúdo regulatório da OMC, a exemplo da opção pela instituição de sanções unilaterais, como se deu por intermédio da Medida Provisória nº. 1098/22, editada pelo Brasil em 27 de janeiro de 2022 e convertida na Lei nº. 14.353/2022, em 26 de maio de 2022.

João Lucas Foglietto de Souza, Zulmar Antonio Fachin e Jaime Domingues Brito investigam os impactos constatáveis de um conflito cultural entre a China e a etnia Uigur. O aludido embate se dá pelos costumes (culturais e religiosos) dos uigures, que, atualmente, habitam o país que é dotado de medidas centralizadoras nos ideais do partido comunista chinês. Atualmente, a China tem sido acusada pelo uso da inteligência artificial para realizar o reconhecimento facial dos cidadãos uigures, oportunizando sua captura e redirecionamento para os ditos centros de treinamento radical. Deste modo, são claros os atentados aos direitos e garantias fundamentais tutelados na esfera internacional e presentes em tratados, em especial na Declaração Universal dos Direitos Humanos (1948).

Adriane Bandeira Pereira e Carla Abrantkoski Rister abordam o planejamento tributário como prática corrente no mundo, onde sociedades empresárias e empresários buscam aumentar seus lucros, pagando menos impostos. As offshores ou offshores companies são exemplos. Constata-se assim que a globalização trouxe consigo inegáveis benefícios, mas também desafios igualmente à altura. No campo do Direito Tributário Internacional vem-se descortinando escândalos fiscais cada vez mais frequentes e graves, importando em lavagem de dinheiro e financiamento a atos terroristas e narcotráfico, concluindo pelo compartilhamento de informações internacionais, na contribuição de uma maior transparência às transações transnacionais, reduzindo a evasão e a elisão fiscais, inclusive no âmbito nacional, através de acordos firmados pelo Brasil.

Vanessa Cescon trata do contexto dos processos de globalização, os quais criaram uma nova ordem transnacional, que permite a circulação de pessoas, ideologias, capitais, bens e serviços, instituindo os instrumentos de governança global. O transnacionalismo e o Direito

Global podem ser compreendidos a partir da constituição do Estado Moderno. Observa-se a hegemonização das capacidades normativas, associadas na produção, aplicação e execução das normas não apenas dentro do Estado Nacional, mas além de seu território. O Direito Global tem como objeto de compreensão e regulação dos fluxos globalizatórios. Fluxos que não se restringem as ações oriundas do pós-Segunda Guerra Mundial, mas os vários centros que governam no terceiro milênio. O General Data Protection Regulation, ou em português, GDPR, foi promulgado em 2016 na União Europeia. A Lei Geral de Proteção de Dados – LGPD, por sua vez, foi sancionada em 2018 no Brasil. Ambas tratando sobre proteção e privacidade de dados. O problema deste trabalho consiste analisar os cenários de criação das duas legislações e averiguar se a influência da GDPR na LGPD brasileira, consequência do intercâmbio globalizatório, essencialmente econômico, foi positiva ou negativa no contexto nacional.

Maria Elena Duarte Vilches e Fabiola Wust Zibetti analisam as barreiras à participação estrangeira no mercado de compras públicas, a qual é motivo de grande preocupação no contexto do comércio internacional. No caso do Chile, apesar da inclusão de capítulos de compras públicas nos Acordos Comerciais, a participação estrangeira tem sido muito baixa em relação aos valores transacionados por nacionais. Até o presente momento, foram assinados 15 capítulos, todos eles garantindo tratamento nacional, não discriminação, transparência e que constituem os pilares fundamentais dos referidos acordos. Este artigo explora através de uma análise exaustiva e comparativa os tipos de barreiras existentes na literatura e os achados fornecidos, por meio do resultado da "Pesquisa sobre a percepção de participação de empresas estrangeiras no ChileCompra", a presença de barreiras neste importante setor.

William Paiva Marques Júnior propõe uma análise em torno dos desafios impostos às perspectivas do Novo Constitucionalismo Democrático Latino-Americano no tocante à interface com o processo constituinte chileno iniciado em 2019. Trata-se, portanto de uma situação complexa a ser devidamente analisada e enfrentada, de acordo com os valores da democracia participativa e da inclusão. Objetiva-se analisar em que medida os valores imanentes ao Novo Constitucionalismo influenciam o processo da nova constituição do Chile. Conclui-se que o diálogo institucional com os cidadãos deve ser valorizado, em especial com as correntes ideológicas que pensam de forma divergente aos governos uma vez que a democracia é o regime dialógico e dialético por excelência, evitando-se, portanto, possíveis tentações totalitárias e monolíticas, havendo um enorme desafio na região, especialmente com o horizonte prospectado a partir da imensa rejeição popular ao texto de teor largamente progressista da constituição chilena no plebiscito realizado em setembro de 2022.

Carla Abrantkoski Rister investiga, sob a ótica jurídica, econômica e sociológica o fenômeno dos paraísos fiscais - de grande relevo para toda a comunidade internacional neste momento histórico de grandes avanços tecnológicos e globalização -, correlacionando-o às assimetrias e incongruências dos sistemas tributários nacionais, destacadamente o brasileiro, e ao aumento da desigualdade social e da pobreza promovido por essas distorções. As conclusões se direcionam à necessidade de aprofundamento da sistemática atual de compartilhamento de informações fiscais entre jurisdições diferentes para o eficaz combate às dificuldades de custeio do Estado moderno.

Alcindo Fernandes Gonçalves, Angela Limongi Alvarenga Alves e Gabriela Soldano Garcez, a Governança é um conceito polissêmico. Apesar disso, é possível extrair várias compreensões de sentido a partir da única ideia central de que a governança compreende os meios e os processos utilizados para produzir bons (e sustentáveis) resultados diante de problemas e questões comuns. Essa conceituação ganhou relevância e passou a ser amplamente estudada e aplicada por diversas ciências, em especial, pelo Direito Internacional, muito em virtude de seu contexto e, sobretudo, em razão dos influxos globalizatórios, hipótese em que a ação política contida na governança ganha especial relevo. Na atualidade, porém, a ideia central de governança, quando analisada frente às novas demandas da conjuntura apresentada em âmbito internacional, necessita ser revisitada.

Com grande satisfação, os coordenadores apresentam a presente obra, agradecendo aos autores/pesquisadores envolvidos em sua produção pelas profícuas reflexões surgidas e debatidas, bem como reiteram e louvam a dedicação e competência de toda a equipe do CONPEDI pela organização e realização do exitoso e inovador evento, realizado pela primeira vez no Chile.

Reiteramos a esperança de que a obra ora apresentada sirva como parâmetro acadêmico para a compreensão dos problemas da complexa realidade mundial sob a óptica internacionalista. Desejamos leituras proveitosas na construção de uma nova perspectiva para os desafios impostos ao Direito Internacional no contexto contemporâneo pós-pandêmico.

Prof. Dr. Zulmar Antonio Fachin- Centro Universitário de Maringá e Escola de Direito das Faculdades Londrina

Prof. Dr. William Paiva Marques Júnior- UFC (Universidade Federal do Ceará)

**POLÍTICAS PÚBLICAS, PARAÍÇOS FISCAIS E REDUÇÃO DAS  
DESIGUALDADES: UMA ANÁLISE CRÍTICA COMPARADA**  
**POLICY, TAX HAVENS AND THE REDUCTION OF INEQUALITIES: A  
CRITICAL COMPARATIVE ANALYSIS**

**Carla Abrantkoski Rister**

**Resumo**

O presente artigo, tematicamente inserido no campo do Direito, teve como objetivo central analisar, sob a ótica jurídica, econômica e sociológica o fenômeno dos paraísos fiscais - de grande relevo para toda a comunidade internacional neste momento histórico de grandes avanços tecnológicos e globalização -, correlacionando-o às assimetrias e incongruências dos sistemas tributários nacionais, destacadamente o brasileiro, e ao aumento da desigualdade social e da pobreza promovido por essas distorções. Delimita-se que em específico o artigo teve como objetivo analisar as bases doutrinárias e as fontes primárias documentais sobre o tema, estudando a forma como os principais autores e pesquisadores estão enfocando a questão. A pesquisa pautou-se em análise bibliográfica, com ênfase na legislação internacional e nas manifestações de organismos internacionais acerca do tema. As conclusões se direcionam à necessidade de aprofundamento da sistemática atual de compartilhamento de informações fiscais entre jurisdições diferentes para o eficaz combate às dificuldades de custeio do Estado moderno.

**Palavras-chave:** Desigualdade social, Globalização, Política tributária, Evasão fiscal internacional, Elisão fiscal internacional

**Abstract/Resumen/Résumé**

The present article, thematically inserted in the field of Law, had as its main objective to analyze, from a legal, economic and sociological perspective, the phenomenon of tax havens - of great importance for the entire international community at this historical moment of great technological advances and globalization -, correlating it to the asymmetries and incongruities of national tax systems, especially the Brazilian one, and to the increase in social inequality and poverty promoted by these distortions. It is delimited that the article specifically aimed to analyze the doctrinal bases and the primary documentary sources on the subject, studying the way in which the main authors and researchers are focusing on the issue. The research was based on bibliographic analysis, with emphasis on international legislation and on the manifestations of international organizations on the subject. The conclusions address the need to deepen the current system of sharing tax information between different jurisdictions in order to effectively combat the cost difficulties of the modern State.

**Keywords/Palabras-claves/Mots-clés:** Social inequality, Globalization, Tax policy, International tax evasion, International tax avoidance



## **1 INTRODUÇÃO**

Este trabalho visa a analisar a importância e as formas por meio das quais se efetiva o compartilhamento internacional de informações tributárias, tendo em vista a necessidade de impedir a erosão das bases tributáveis dos Estados em prejuízo ao desenvolvimento de seus objetivos fundamentais. Para tanto, em um primeiro momento, este texto busca explorar os conceitos e modalidades de evasão e elisão fiscais internacionais; na sequência, debruça-se sobre as estratégias e normas regulatórias antielisivas e antievasivas no plano interno das administrações tributárias; e, ao final, discute a evolução do compartilhamento de informações como estratégia principal no combate à evasão e elisão fiscais internacionais. A pesquisa pautou-se em análise bibliográfica, com ênfase na legislação internacional e nas manifestações de organismos internacionais acerca do tema. As conclusões se direcionam à necessidade de aprofundamento da sistemática atual de compartilhamento de informações fiscais entre jurisdições diferentes para o eficaz combate às dificuldades de custeio do Estado moderno.

Nas passagens em que os temas são abordados, desde a perspectiva interna de um Estado, é esta, na maior parte das vezes, a do ordenamento jurídico da República Federativa do Brasil; quando não, faz-se expressa menção ao Estado em referência.

O presente artigo, tematicamente inserido no campo do Direito, teve como objetivo central analisar, sob a ótica jurídica, econômica e sociológica o fenômeno dos paraísos fiscais - de grande relevo para toda a comunidade internacional neste momento histórico de grandes avanços tecnológicos e globalização -, correlacionando-o às assimetrias e incongruências dos sistemas tributários nacionais, destacadamente o brasileiro, e ao aumento da desigualdade social e da pobreza promovido por essas distorções. Delimita-se que em específico o artigo teve como objetivo analisar as bases doutrinárias e as fontes primárias documentais sobre o tema, estudando a forma como os principais autores e pesquisadores estão enfocando a questão

## **2 EVASÃO E ELISÃO FISCAIS INTERNACIONAIS**

Nas últimas décadas, tem se acentuado sobremaneira o processo de integração entre as diferentes partes do globo, cujas origens muitos remontam às Grandes Navegações dos séculos XV e XVI, de modo que mais pessoas, mercadorias e serviços circulem entre os diferentes países e continentes, as informações se transmitem com extrema rapidez, as comunicações se estabelecem com facilidade e as próprias decisões políticas, antes tomadas

preponderantemente em âmbito local, passam a ser debatidas e levadas a efeito num âmbito global.

A assim chamada “globalização”, ao mesmo tempo em que oferece inúmeros benefícios para todos, cria para os Estados inúmeros desafios, na medida em que impossibilita que os sistemas tradicionais de tomada de decisões, administração e exercício da soberania atinjam as finalidades que antes atingiam; e que impõe a necessidade de que mecanismos de integração sejam postos em prática para a consecução de objetivos que passam a se apresentar como comuns a diferentes Estados.

Dentre esses desafios, assume especial importância a questão da arrecadação de tributos para o custeio da máquina pública e a prestação de serviços à população; como o trânsito de pessoas, mercadorias e informações é facilitado e as empresas e os contribuintes em geral apresentam uma estatura internacional, a adoção pelos Fiscos nacionais de expedientes arrecadatórios divorciados de uma articulação com administrações tributárias estrangeiras e organismos internacionais tende a se mostrar ineficaz, ao permitir que estratégias plurinacionais sejam adotadas pelos contribuintes a fim de corroer as bases tributáveis, prejudicando assim os interesses sociais dependentes da atuação estatal.

Neste contexto, ressalta-se que é milenar a tendência dos contribuintes de evitar a tributação, ou de simplesmente reduzir a carga tributária, tendo sido observada já na Grécia Antiga, quando alguns comerciantes tentavam negociar seus produtos em ilhas afastadas, em que a carga tributária era menor.

Nas palavras de Hermes Marcelo Huck:

A história antiga, a despeito de alguns relatos esporádicos, não é suficientemente detalhada sobre aspectos e costumes tributários dos povos, porém, até onde chegam as informações, e particularmente a partir do que se conhece sobre a experiência de judeus, gregos e, de forma mais completa, dos romanos, constata-se uma relação tensa e permanente entre Fisco e contribuinte, em que os interesses contrastantes acabam por gerar uma superestrutura de princípios, normas e limitações que formam o arcabouço do direito tributário contemporâneo (HUCK, 1997, p. 15-16).

Outros exemplos já distantes no tempo, ainda que bem mais próximos do contexto atual quando em comparação com aqueles da antiguidade, são trazidos por Daniel Gatschnigg Cardoso, segundo o qual:

No século XII, a cidade de Londres decidiu conceder imunidade aos comerciantes da Liga Hanseática de todos os tributos existentes à época, como forma de estímulo ao comércio e à concorrência internacional. Posteriormente, no século XV, a região de Flandres (atualmente Bélgica), eliminou as barreiras cambiais, assim como os tributos incidentes sobre

importação e exportação, mediante a criação de um centro comercial internacional, o que motivou os vendedores ingleses a comercializar suas mercadorias a partir daquela região, com o objetivo de escapar da alta tributação inglesa – que naquela altura não mais fornecia os benefícios instituídos no século XII -, e competir com os refinadores de açúcar alemães e espanhóis que desfrutavam de tributação favorecida em seus países (GATSCHNIGG CARDOSO, 2005, p. 337).

Pesquisando as origens do conceito de tributo, e divisando nelas as notas de resistência e tensão já acima referidas, Luciano Amaro preleciona que:

Tributo, como prestação pecuniária ou em bens, arrecadada pelo Estado ou pelo monarca, com vistas a atender aos gastos públicos e às despesas da coroa, é uma noção que se perde no tempo e que abrangeu desde os pagamentos, em dinheiro ou bens, exigidos pelos vencedores aos povos vencidos (à semelhança das modernas indenizações de guerra) até a cobrança perante os próprios súditos, ora sob o disfarce de donativos, ajudas, contribuições para o soberano, ora como um dever ou obrigação (AMARO, 2016, p. 38).

Seja qual for o ângulo pelo qual se examine o instituto, sempre se verá que a tributação é fenômeno que, na melhor das hipóteses, desperta alguma repulsa e incômodo naqueles a ela sujeitos, sendo boa parte da história de sua evolução, inclusive, a história da aquisição de direitos dos contribuintes frente ao Fisco, de forma a contrapor limites ao poder estatal quando de seu exercício para fins arrecadatários. Nesse sentido, deve ser lembrada a Magna Charta Libertatum, de 1215, cuja cláusula 39 preconiza que “no free man shall be imprisoned or deprived of his lands except by judgement of his peers or by the law of the land”.

No entanto, a despeito desse elemento negativo, é certo que jamais se chegou concretamente próximo à tentativa de eliminação pura e simples dos tributos, isto porque a organização do homem em sociedade e a subsequente criação do Estado tornaram inviáveis quaisquer atitudes nessa direção: não há outra alternativa para o custeio da estrutura estatal, tampouco para o financiamento dos serviços públicos cuja prestação mais e mais se concentra nas mãos do Estado, e o desenvolvimento social faz crer ser improvável qualquer retrocesso a formas de organização que prescindam do Estado ou dos serviços que ele executa.

No âmbito dessa dinâmica de imposição estatal e resistência dos contribuintes, encontram-se os procedimentos de evasão e elisão fiscais, cujas motivações últimas estão justamente na aversão dos particulares à tentativa do Estado de se apropriar de parte da riqueza privada, tributando-a para fazer frente às suas despesas.

Bem delineando os contornos desse contexto de onde surgem a evasão e a elisão, Maria Eduarda Azevedo (2011) consigna que:

Numa visão dinâmica, os sistemas fiscais, como todos os sistemas fechados, tendem para a autodestruição, mostrando-se as leis tributárias menos eficazes com o decorrer do tempo. Os tributos, por sua vez, desencadeiam reações sociais que, ao procurarem minimizar o seu impacto, acabam por suscitar comportamentos evasivos, na gênese de leis anti-evasão como uma atitude reativa. Mas semelhantes leis são ainda fonte de renovadas reações, alimentando deste modo uma espiral aparentemente sem fim à vista.

Apesar de serem institutos muito próximos, cujas características por vezes convergem a ponto de se tornarem pouco claras as suas diferenças - e de haver divergências de conceituação quando estudados em direito comparado -, grosso modo se pode dizer que na elisão fiscal o contribuinte se dispõe a evitar a ocorrência do aspecto material do fato gerador, não praticando o ato que fará surgir a obrigação tributária, ou a postergar sua ocorrência, ou ainda a praticar o ato de outro modo que faça surgir carga tributária de valor reduzido; ao passo que, na evasão fiscal, o contribuinte tenta ocultar a efetiva ocorrência do fato gerador.

No plano internacional, usa-se a expressão *tax avoidance* para denominar a elisão fiscal, e *tax evasion* para denominar a evasão.

Segundo Huck:

Na evasão ilícita, o agente vale-se de artifício doloso, pratica seus atos com malícia para fugir ao imposto devido, enquanto na evasão lícita, conhecida também como elisão, economia ou planejamento fiscal, o agente busca um determinado resultado econômico, mas para reduzir o impacto da obrigação fiscal dele decorrente, ou mesmo para eliminá-lo, procura por instrumentos de aparência legal, ou não proibidos, outra forma de exteriorização dos atos que levam àquele mesmo resultado, dentro de um leque de alternativas de forma que a lei civil lhe oferece. O resultado final dessa operação alcançará fenômenos econômicos substancialmente análogos aos a princípio pretendidos, com regimes tributários diversos, entretanto, em decorrência das distintas formas com que se possam legalmente revestir (HUCK, 1997, p. 18-19).

Por sua vez, tratando especificamente da elisão, Maria Eduarda Azevedo ensina que:

[...] na elisão o contribuinte propõe-se evitar os pressupostos de fato do tributo, não praticando o ato jurídico que a lei identifica e prevê como elemento nuclear, mas realizando um outro, em seu lugar, a que o ordenamento jurídico-tributário não subsume os mesmos efeitos fiscais. A elisão fiscal é, portanto, como que um “jogo” de tipos legais de imposto, tornado possível, ou pelo menos, facilitado num contexto legislativo atomizado como o Direito Tributário, em que a tipicidade inerente à construção dos vários impostos permite ao contribuinte calcular com antecipação o encargo que sobre ele recai com cada um (AZEVEDO, 2011).

Já Alberto Xavier, diferenciando a elisão fiscal internacional – a que chama evasão legítima - das figuras da fraude, fraude à lei e abuso de direito, preleciona o seguinte:

Pelas mesmas razões que valem para o direito interno – e que expusemos detidamente noutra estudo – a evasão (legítima) de direito internacional não pode confundir-se nem com a figura da fraude, nem com a da fraude à lei nem com a do abuso de direito. Com a fraude, porque nesta há uma violação direta e frontal das normas jurídicas (falsas declarações, falso balanço, operações fictícias, etc.); com a fraude à lei, por esta figura respeitar exclusivamente a normas proibitivas ou preceptivas e as normas tributárias não revestirem nem uma nem outra natureza; com o abuso de direito, por não estar em causa um direito subjetivo cujo exercício seja antissocial ou danoso, mas uma esfera de liberdade de particular na escolha dos meios oferecidos pelo Direito para a realização dos seus interesses (XAVIER, 1977, p. 67).

Tem-se, portanto, que a elisão corresponde à realização do chamado “planejamento tributário”, que consiste na organização dos negócios a fim de evitar a prática desnecessária de atos que gerem obrigação tributária, economizando-se assim, legitimamente, no pagamento de tributos” (TÔRRES, 2001, p. 37).

A elisão diz respeito à qualificação jurídica de que se revestem os vários fatos e atos da vida; sendo o Direito Tributário hodiernamente fundado no princípio da legalidade, os mesmos fatos e atos poderão ostentar diferentes feições formais, a depender das quais ficará ou não caracterizada a ocorrência do fato gerador, pois as bases tributáveis tendem a ser definidas em termos dos contornos jurídicos que apresentam, e não em função exclusiva do substrato fático que a elas subjaz, a fim de assim evitar a discricionariedade do administrador tributário e a excessiva amplitude das hipóteses de incidência, as quais, se admitidas, acabariam por tornar ineficaz o princípio da legalidade tributária.

Em lado oposto à licitude da elisão, entretanto, encontra-se a evasão fiscal, para a consecução da qual não são utilizadas formas jurídicas que o direito regularmente põe à disposição de seus operadores, mas sim expedientes ilegais que procuram esconder a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária. Logo, pode-se concluir que a evasão diz respeito ao fato gerador e seu conhecimento por parte do Fisco, sendo a forma jurídica envolvida apenas um elemento secundário do ilícito.

Todavia, entre a evidente legitimidade do contribuinte para evitar pagar tributos desnecessariamente e a patente ilegalidade da evasão fiscal - por exemplo, sob a modalidade da simulação -, estende-se uma zona cinzenta em que, apesar de o fato gerador não ocorrer tal como descrito no tipo tributário, a forma jurídica que lhe é atribuída a ele se liga de maneira tortuosa e incomum, gerando com isso questionamentos acerca da excessiva manipulação formal e de uma interpretação demasiadamente restritiva do princípio da legalidade. Nesses

casos, discute-se se, ao lado do princípio da legalidade, não deve ser ponderado o princípio da capacidade contributiva.

Para Carolina de Paiva Queiroz Machado:

A minimização tributária por meio de manobras ilícitas praticadas pelos contribuintes desencadeia também um processo de compensação com a criação de novos tributos e aumento daqueles já existentes, num movimento desarmônico capaz de gerar mais sonegação tributária. A função arrecadatória dentro do limite da capacidade contributiva de cada indivíduo é necessária para manter a estrutura do Estado e viabilizar o cumprimento de seus objetivos, principalmente aqueles relacionados às liberdades individuais. O dever de pagar tributos é erigido à categoria de dever fundamental, que por sua vez não pode ser violado por desestruturar todo o sistema de tributação (MACHADO, 2010, p. 3557).

Com a globalização, as práticas evasivas e elisivas ganharam novas dimensões, na medida em que cresceu a quantidade de relações negociais a princípio tributáveis envolvendo sujeitos, objetos e locais de celebração os mais diversos, o que, por sua vez, aumentou a variedade de procedimentos capazes de encobrir a ocorrência de fatos geradores e manipular formas jurídicas, ao mesmo tempo em que diminuiu a capacidade das administrações tributárias de conhecer e coibir esses comportamentos.

Resumindo em poucas palavras esse estado de coisas, Mayara Peres Lima Silva explica que:

O capital se tornou móvel e a corrida internacional deixou de ser voltada para a obtenção de mercados consumidores, mas por vantagens fiscais para a atração de investimentos. Os paraísos fiscais lideraram a corrida em uma guerra fiscal internacional, oferecendo tributação mais baixa ou mesmo inexistente. Em um panorama internacional que estabelece critério de residência para a tributação, os países desenvolvidos, com uma alta carga tributária, experimentam o fenômeno da erosão da base fiscal (BEPS) em um cenário de guerra fiscal internacional, que se tornou uma disputa que pode levar ao colapso de várias economias em longo prazo. Enquanto os paraísos fiscais estabelecem uma agressiva política tributária de incentivos, eles acabam atraindo investimentos de capitais fluidos em que alguns contribuintes estabelecem estratégias de planejamento fiscal em práticas de elisão, mas também abrindo as portas para a evasão fiscal e outros crimes estabelecidos pela Convenção de Viena (1988), como a lavagem de dinheiro (SILVA, 2016, p. 184

Diante desse desafio, faz-se imperioso o conhecimento das diversas formas por meio das quais a evasão e elisão fiscais internacionais se manifestam, para então se procurar instrumentos adequados ao seu enfrentamento e à composição equilibrada dos interesses contrapostos dos contribuintes e dos agentes fiscais.

### 3 PRINCIPAIS PRÁTICAS EVASIVAS E ELISIVAS

Com efeito, é inútil pretender elencar exaustivamente todas as espécies de evasão e elisão fiscais possíveis, pois são inúmeras as modalidades envolvidas e suas variantes, e sem fim a criatividade dos contribuintes para inovar em suas combinações; no entanto, é factível a pretensão de expor aquelas que mais comumente se verificam.

Entre as principais práticas evasivas, podem ser colocadas a fraude fiscal e a simulação.

Já entre as condutas elisivas, num espectro que vai daquelas que são inquestionavelmente lícitas até aquelas que adentram as fronteiras da ilicitude, tem-se a manipulação de formas, o abuso de direito, o negócio indireto, *o transfer pricing*, *o treaty shopping*, *a thin capitalization*, os contratos de *trust*, as sociedades *off-shore* e, por fim, os *tax havens* ou paraísos fiscais, no âmbito dos quais boa parte desses comportamentos tem lugar.

Para Hermes Marcelo Huck:

Na fraude fiscal, há um comportamento intencional do indivíduo com a finalidade de provocar danos ao Fisco, subtraindo-lhe o valor do imposto que seria devido, comportamento esse aliado a uma ação ou omissão violadora da norma tributária. O contribuinte para incorrer na fraude deve ter ingressado na relação jurídica geradora do tributo, incluindo-se a fraude numa das formas de evasão fiscal (HUCK, 1997, p. 104).

Segundo a definição de Huck, a ocorrência do fato gerador, implícita na referência ao ingresso “na relação jurídica geradora do tributo”, é elemento essencial para a configuração da fraude fiscal, não havendo que se falar em fraude, portanto, se aquele ainda não ocorreu. No mesmo sentido parece caminhar Kiyoshi Harada, quando comenta que a licitude do planejamento tributário será garantida se os atos e omissões do contribuinte respeitarem os limites legais e antecederem a ocorrência do fato gerador do tributo (HARADA, 2015).

Todavia, no Brasil, a Lei n. 4.502/64, ao conceituar sonegação e fraude, estabelece, em seus artigos 71, caput, e 72, respectivamente, que sonegação “é toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, o conhecimento por parte da autoridade fazendária” da ocorrência do fato gerador e de outras circunstâncias a ele relacionadas; e que fraude:

É toda ação ou omissão dolosa tendente a impedir ou retardar, total ou parcialmente, a ocorrência do fato gerador da obrigação tributária principal, ou a excluir ou modificar as suas características essenciais, de modo a reduzir o montante do imposto devido, a evitar ou diferir o seu pagamento (BRASIL, 1964).

Em um confronto dos dispositivos legais com as manifestações doutrinárias acima expostas, percebe-se que o legislador optou por chamar de fraude aquelas condutas que muitos denominariam como elisivas, lícitas ou não, a depender de suas particularidades, pois antecedentes ao fato gerador da obrigação tributária, ao mesmo tempo em que se valeu do termo “sonegação” para expressar aquilo que, na visão de Huck e Harada, encontraria uma melhor correspondência no conceito de fraude fiscal, pois pressuporia o fato gerador já acontecido.

Tal dissonância terminológica, no entanto, não se verifica quanto à simulação, a outra espécie de evasão fiscal que se pode elencar. O artigo 167, do Código Civil Brasileiro, diz serem simulados os negócios jurídicos quando “aparentarem conferir ou transmitir direitos a pessoas diversas daquelas às quais realmente se conferem, ou transmitem”, “contiverem declaração, confissão, condição ou cláusula não verdadeira” e “os instrumentos particulares forem antedatados, ou pós-datados”; o mesmo dispositivo também faz menção à dissimulação, cujo conteúdo, apesar de não especificar, a doutrina converge em afirmar que se relaciona àquela simulação a que subjaz um outro negócio jurídico, que o negócio jurídico aparente visa ocultar; logo, pode-se inferir que na simulação propriamente dita não há um substrato fático, isto é, nada no plano real se altera (BRASIL, 2020).

De sua parte, o parágrafo único do artigo 116, do Código Tributário Nacional Brasileiro, tratando do tema para fins tributários, preconiza que a autoridade “administrativa poderá desconsiderar atos ou negócios jurídicos praticados com a finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária, observados os procedimentos a serem estabelecidos em lei ordinária”; ao fazê-lo, distingue o regime da simulação fiscal daquele civil, na medida em que naquele há como que uma ineficácia relativa do negócio jurídico perante a administração tributária, que poderá por si mesma desconsiderá-lo, ao passo que neste, para se subtrair aos efeitos do negócio simulado, deve-se buscar a declaração de sua nulidade junto ao Poder Judiciário (BRASIL, 1996).

À primeira vista, pode parecer que a fraude fiscal abrange a simulação, pois, consistindo aquela no emprego de ardis para ocultar do Fisco a ocorrência de um fato gerador, seria natural reconhecer nesta apenas uma espécie em particular desse gênero de procedimento, em que o ardil empregado é o negócio jurídico simulado; porém, Hermes Marcelo Huck, retomando lição de Francesco Ferrara, esclarece que:



[...] consiste a simulação numa ficção negocial com a finalidade de ocultar a realidade, enquanto na fraude à lei há um negócio real, conscientemente desejado pelas partes, tanto em seu conteúdo como em sua execução, dirigidos para elidir o cumprimento de uma norma legal. A fraude pode conviver com a simulação, mas nunca decorre do negócio aparente desta, podendo, eventualmente, aparecer no negócio que a simulação encobriu (HUCK, 1997, p. 120-121).

Partindo-se da evasão fiscal, que, sob as modalidades de fraude e simulação, mostra-se como comportamento inquestionavelmente ilícito, chega-se às fronteiras da elisão, cuja aferição quanto à licitude é muito mais problemática. Tomado como pressuposto que a elisão fiscal se vincula àqueles comportamentos antecedentes à ocorrência do fato gerador da obrigação de pagar tributo, pode-se estabelecer, generalizando, que toda prática elisiva, em maior ou menor grau, implica a manipulação de formas jurídicas, por conter em si um substrato fático que, a princípio, seria tributável de modo não desejado pelo contribuinte, mas que, por comportar a atribuição de formas jurídicas diversas, pode subsumir-se a um tipo tributário mais vantajoso, ou a nenhum tipo, ou ainda subsumir-se ao tipo indesejado de forma retardada, tudo isso, contudo, sem que seja necessário ocultar o fato original.

Prevê o artigo 187 do Código Civil Brasileiro que comete “ato ilícito o titular de um direito que, ao exercê-lo, excede manifestamente os limites impostos pelo seu fim econômico ou social, pela boa-fé ou pelos bons costumes” (BRASIL, 2002).

Tendo em vista que os atos lícitos são aqueles atos pessoais cuja finalidade é chancelada pelo direito, e que sua juridicidade advém da valoração positiva que lhes dá a sociedade, ocorreria o abuso de direito quando este, ao ser exercido, o fosse de tal modo que, além de alcançar seu objetivo natural, atingisse outros objetivos valorados negativamente pelo corpo social, violando assim o direito de outrem.

Dentro da discussão mais ampla a propósito da manipulação de formas, debate-se se o particular, conquanto tenha liberdade para escolher os instrumentos formais mais adequados para a expressão de seus interesses, possa fazê-lo sem limites, sem levar em consideração sua vocação típica e a possibilidade de lesão a direitos alheios; Hermes Marcelo Huck, por exemplo, pondera que não haverá abuso de direito se o contribuinte organizar seus negócios e pagar o menor imposto possível escolhendo entre formas jurídicas pautado não somente pela economia tributária, mas também por outras razões, tais como interesses de ordem familiar, questões de natureza econômica ou ligadas ao desenvolvimento da empresa (HUCK, 1997, p. 153).

Ainda acerca das características mais gerais do instituto da elisão, vale mencionar o assim chamado “negócio jurídico indireto”, em que “as partes recorrem a ume negócio

determinado para alcançar, consciente e consensualmente, por seu intermédio, finalidades diversas das que, em princípio, lhe são típicas” (ASCARELLI, 1945, p. 127). Uma primeira leitura do conceito poderia fazer crer que esse negócio, em verdade, se assemelha ao abuso de direito, dele apenas se diferenciando, talvez, por não ter como condição que a finalidade atípica seja prejudicial a outrem; entretanto, um exemplo dessa figura jurídica ajuda a distingui-la melhor do abuso de direito:

Efetivamente, mediante o negócio indireto, visam as partes a alcançar um fim que não é típico do negócio adotado, pois, por exemplo, usam da transmissão de posse para fins de garantia ou do instituto da adoção para assegurar direitos de um herdeiro, mas a disciplina jurídica a que se sujeitam segue sendo a do negócio objetivamente adotado (ASCARELLI, 1945, p. 128).

Em outras palavras, realiza-se e deseja-se o primeiro negócio e sua finalidade típica, mas já se antecipando uma consequência desta, esta sim, desejada em primeiro lugar.

Feitas essas considerações preliminares acerca da elisão fiscal, em suas manifestações mais abrangentes de abuso de direito (ilícita) e negócio jurídico indireto (potencialmente lícita), importa descer a suas manifestações mais específicas, por meio das quais comumente se concretiza esse tipo de comportamento contraposto ao Fisco.

Uma das mais difundidas práticas elisivas recebe em português o nome de “preços de transferência”, sendo, no entanto, conhecida no cenário internacional por sua denominação em língua inglesa como transfer pricing.

Helena Tôrres - após argumentar em favor de uma descrição neutra do que sejam preços de transferência, por entender que só em um segundo momento podem adquirir contornos de ilicitude, não sendo esta, contudo, uma sua característica inevitável -, propõe que:

[...] a expressão “preços de transferência” deve continuar a ser usada para definir a prática de alocação de receitas ou despesas, nas operações com venda de bens, prestação de serviços, transferência e uso de tecnologia e patentes, mútuos, e outros, entre pessoas vinculadas, de qualquer modo relacionadas, situadas em diferentes jurisdições (TÔRRES, 2001, p. 164).

Alexandre Marques da Silva Martins explica que os preços de transferência são indispensáveis para que empresas de um mesmo grupo possam arcar com as obrigações contábeis e tributárias advindas das transações que estabelecem entre si (MARTINS, 2016); Maria Eduarda Azevedo (2011) e Luís Manuel Teles de Menezes Leitão (2003) destacam sua relevância no cenário internacional; Daniel Gatschnigg Cardoso (2005), por sua vez, explicita

que, no direito comparado, a utilização dos preços de transferência caracteriza-se pela internacionalidade (empresas situadas em Estados nacionais distintos), interdependência (partes envolvidas vinculadas pela direção, controle ou capital), obtenção de vantagem de natureza tributária incomum em razão da transação e nexo causal entre a vantagem fiscal e a interdependência das empresas.

Em sua última atualização, de 2014, o artigo 9º da Model Convention with Respect to Taxes on Income and on Capital, da OECD (Organization for Economic Co-operation and Development), disciplina a questão das empresas vinculadas (associated enterprises) da seguinte forma:

1. Where

a) an enterprise of a Contracting State participates directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of the other Contracting State, or

b) the same persons participate directly or indirectly in the management, control or capital of an enterprise of a Contracting State and an enterprise of the other Contracting State, and in either case conditions are made or imposed between the two enterprises in their commercial or financial relations which differ from those which would be made between independent enterprises, then any profits which would, but for those conditions, have accrued to one of the enterprises, but, by reason of those conditions, have not so accrued, may be included in the profits of that enterprise and taxed accordingly (OECD. 2015a, p. M-25)

Comentando a respeito deste artigo já em 1977, e discorrendo precisamente acerca do conceito de interdependência, Alberto Xavier expõe que:

O nexo de interdependência pressupõe que as empresas sejam juridicamente independentes, ou a estas assimiladas, como os estabelecimentos estáveis. Tal como se encontra definido nas Convenções, este nexo é mais amplo do que o resultante da visão tradicional que o cingia ao vínculo jurídico de filiação, mas também não vai ao ponto (como as legislações francesa e belga) de presumir interdependência sempre que haja uma “comunidade de interesses” com caráter duradouro. A interdependência desdobra-se, na verdade, em duas realidades: a estrutura da ligação entre as empresas e a natureza dessa ligação, a qual deve ser consequência da primeira (XAVIER, 1977, p. 72-73).

Num estudo da prática em âmbito nacional, Walter Douglas Stuber registra que, para a Secretaria da Receita Federal do Brasil:

O termo “preço de transferência” é utilizado para identificar os controles a que estão sujeitas as operações comerciais ou financeiras realizadas entre partes relacionadas (partes vinculadas), sediadas em diferentes jurisdições tributárias, ou quando uma das partes está sediada em Paraíso Fiscal (STUBER, 2013, p. 9).

Em suma, pode-se afirmar que os preços de transferência correspondem aos preços praticados entre empresas submetidas a diferentes administrações tributárias, as quais, por representarem, em última análise, interesses econômicos comuns, ou podem fixá-los de forma subestimada, isto é, em descompasso com os que seriam acordados por empresas com interesses econômicos independentes; ou manipular sua composição de custos e lucros; tudo de modo a reduzir a base tributável na ponta da relação negocial onde a tributação seja mais severa.

Da mesma forma que os preços de transferência, surgidos da necessidade de realização de operações transnacionais, tem-se o *treaty shopping*, decorrente da celebração entre diferentes países de tratados para evitar a bitributação.

Reinaldo Marques da Silva (2017) expõe que as transações internacionais são suscetíveis à tributação por mais de um Estado, razão pela qual convenções são estabelecidas com o intuito de abrandar a bitributação; como o tratado tributário tem um elemento de conexão, seja ele o domicílio, a nacionalidade ou o local da assinatura do contrato, cria-se para o contribuinte a faculdade de influir para que o fato gerador ocorra sob um ordenamento jurídico que lhe seja mais favorável, e isto mediante a manipulação dos referidos elementos conectivos.

Assim, segundo Leitão, quando o particular se insere como beneficiário de um tratado fiscal contra a bitributação que a princípio não lhe afetaria, normalmente através da interposição de uma pessoa jurídica residente num país que seja signatário de tal tratado vantajoso, configura-se o *treaty shopping*: comparam-se as convenções contra a bitributação e escolhe-se a mais favorável, após o que é promovida a inserção artificial nessa previsão (LEITÃO, 2003).

Huck, em sua obra de 1997, noticia que o *treaty shopping* era um conceito então recém-surgido no panorama tributário internacional, remontando aos anos 1980 os estudos a seu respeito; de sua parte, Edgar Marcelo Rocha Torres informa que o termo é originário dos Estados Unidos, tendo depois sido utilizado pela OCDE (TORRES, 2010, p. 9).

Outra prática elisiva que merece ser mencionada é a da subcapitalização ou, como é mais conhecida, *thin capitalization*. Heleno Tôrres relata que as empresas necessitam de constantes financiamentos destinados a satisfazer suas necessidades econômicas, e sempre a um baixo custo, incluindo-se entre os fatores que concorrem para que esse custo seja baixo a incidência fiscal, em particular a dedutibilidade do respectivo custo financeiro (TÔRRES, 2001); assim, explica, pode acontecer de uma empresa decidir buscar financiamento com

capital próprio, isto é, junto a seus sócios ou quotistas (sociedades vinculadas ou não, residentes ou não residentes), conseguindo, por essa circunstância, endividar-se em patamar superior àquele que lhe permitiriam circunstâncias normais de mercado, e, por consequência, que seus débitos para com os sócios superem o capital social (thin capitalization); o caráter elisivo dessa conduta, esclarece, citando Antonio Pistone, estaria em permitir à sociedade:

Desfrutar das disposições normativas que consentem a dedutibilidade dos juros passivos através de um financiamento fictício concedido por uma sociedade formalmente mutuante mas substancialmente sócia, a outra sociedade localizada em uma nação diversa, aparentemente mutuária, mas em realidade participada pela primeira. Com isso, faz aparecer como mútuos aquelas operações intragrupos que, na realidade, deveriam, ao invés, configurar-se como aumento de capital social, operando, assim, uma típica distribuição oculta de lucros (TÔRRES, 2001, p.518-519).

Espécie de contrato originária do direito anglo-saxão - não regulamentada no Brasil e também utilizada para fins de planejamento tributário -, é o trust, o qual, nas palavras de Rocha Torres, reúne três elementos principais:

O Settlor (instituidor): é o doador ou outorgante, proprietário original dos bens que propicia a criação do trust, pela transferência do título, propriedade e controle dos bens a outro indivíduo (pode ser criado tanto por pessoas físicas como jurídicas); ii) o trustee (nomeado): é o indivíduo ao qual é outorgado título jurídico à propriedade no momento de criação do trust, e detém a propriedade em benefício de outrem, podendo vendê-la ou transferi-la; iii) o Beneficiary (beneficiário): pessoa em cujo benefício foi criado o trust (TORRES, 2010, p. 8-9).

Consoante lição de Márcio Adriano Anselmo, o instituto é usado, quando existente em países de tributação favorecida, de modo que as off-shore trusts administrem rendimentos ou recebam patrimônio sem a incidência de tributação, já que os bens, via de regra, não são declarados ao Fisco (ANSELMO, 2010, p. 4-5).

Transfer pricing, treaty shopping, thin capitalization, contratos de trust, todas são espécies elisivas de manipulação de formas jurídicas para cuja consecução é fundamental o protagonismo das chamadas sociedades off-shore.

Apontando ser um tanto quanto genérico o termo, como se designasse algo de especial ou de exclusiva tipicidade, Heleno Tôrres ensina que:

O adjetivo off-shore [...] identifica aquelas pessoas jurídicas constituídas com capital pertencente a pessoas não-residentes, para exercerem atividades da matriz fora do território do Estado onde encontra-se localizada. Tais

operações podem ser comerciais ou financeiras. No primeiro caso, a sociedade concentra os resultados das vendas dos bens e prestações de serviços; no segundo, elas são utilizadas para aplicação em fundos, efetuar empréstimos a sociedades relacionadas, percebendo os respectivos juros, e outros. O que diferencia uma off-shore de outra, realmente, é a atividade que ela desempenha (TÓRRES, 2001, p. 110-111).

Daniel Gatschnigg Cardoso elenca entre as empresas off-shore as sociedades-base (trading companies), que atuam na compra e venda de mercadorias, funcionando como conduit companies que realizam a intermediação de operações de exportação e importação, interferindo nos preços praticados e assim possibilitando a fácil concentração e realocação de recursos; as sociedades holding, cuja missão precípua é participar como sócias de outras sociedades, captando as receitas de suas controladas e as redistribuindo aos acionistas a partir dos paraísos fiscais onde estão sediadas, tudo com economia tributária; as sociedades prestadoras de serviço, as quais, estando dentro um grupo empresarial, lhes presta serviços em paraísos fiscais, onde as receitas não serão tributadas; e, por fim, as sociedades financeiras (finance companies), que são sociedades prestadoras de serviços especializadas na prestação de serviços financeiros, entre os quais se destacam o oferecimento de financiamento a sociedades vinculadas em operações de thin capitalization (CARDOSO, 2005, p. 332-333).

Traçado esse panorama geral dos principais sujeitos e condutas envolvidos nas práticas de elisão fiscal internacional, cumpre dar uma atenção mais detida ao tema dos paraísos fiscais propriamente ditos, locais de destaque onde se desenvolvem aquelas práticas.

#### **4 CONCEITO E CARACTERÍSTICAS DOS PARAÍÇOS FISCAIS**

“Paraísos Fiscais”, tax havens, ou, como são nomeados pela legislação brasileira, “países ou dependências com tributação favorecida”, ou ainda, países com “regimes fiscais privilegiados”, são todos termos empregados comumente para a designação daquelas administrações tributárias que oferecem condições fiscais vantajosas para pessoas não residentes que nelas se instalem, podendo manifestar-se essas vantagens de diferentes formas, sempre, porém, em detrimento da formação das bases tributáveis pelas administrações tributárias de que se originam esses não residentes.

Descrivendo o histórico dos paraísos fiscais, Adriano Anselmo narra que eles já se encontravam em formato incipiente na Grécia antiga, onde, no século II a.C., a Ilha de Delos tornou-se uma área em que o comércio não pagava impostos, taxas e direitos aduaneiros, o que proporcionava aos mercadores que lá estocavam seus produtos que economizassem no

pagamento dos impostos sobre importação e exportação cobrados em outros lugares; destaca que, no século XIX, no interior dos Estados Unidos da América, New Jersey e Delaware instituíram vantagens fiscais para atrair empresas sediadas em outros Estados; por fim, consigna que, em 1889, o Bank of Nova Scotia, da Canadá, abriu uma filial na Jamaica, oferecendo vantagens financeiras e tributárias para comerciantes internacionais (ANSELMO, 2010).

Cardoso assinala que o século XX representou um momento de virada para os paraísos fiscais, pois a partir dele o foco foi retirado dos tributos sobre importações e colocado sobre os tributos incidentes sobre a renda, na medida em que os países desenvolvidos passaram a tributá-la, e com mais voracidade a partir do período pós-guerra para fazer frente às necessidades de reconstrução, passando esse elemento então a integrar os planejamentos tributários internacionais (CARDOSO, 2005).

Daniel Coronas Valle, por sua vez, destaca as raízes anglo-saxãs dos paraísos fiscais, as quais teriam origem no processo de descolonização ocorrido no século XX e nos laços mantidos entre a Grã-Bretanha e várias jurisdições através do Commonwealth; nesse sentido, também chama a atenção para a lista de paraísos fiscais então apresentada pela União Europeia, em que, de trinta países e jurisdições, 22 eram ou foram territórios britânicos e pertenciam ou pertenceram ao Commonwealth (VALLE, 2016).

Entretanto, Rocha Torres acrescenta que, ao final, o caso de sucesso dos paraísos fiscais pode simplesmente ser atribuído ao fato de que proporcionam aos seus clientes melhores vantagens do que os mercados onshore, a saber, menor nível de tributação, às vezes chegando a zero, maior rentabilidade das aplicações financeiras, confiabilidade e segurança decorrentes do sigilo bancário, flexibilidade para operações internacionais e maior desregulamentação em geral (TORRES, 2010).

Quanto à origem do termo, o mesmo Coronas Valle, em outro artigo, explica:

El origen del refugio fiscal (haven, no heaven, traducción correcta) proviene de Islas Caimán y el privilegio concedido por Jorge III (ciertamente hay números que no tienen suerte...). Tras naufragio de una flotilla británica em aquellas aguas, el rey prometió que sus habitantes no pagarían nunca más impuestos a la Corona (VALLE, 2017, p. 53).

Após criticar a excessiva atecnia no emprego da expressão “paraísos fiscais”, Heleno Tôrres preleciona que:

A definição de “países com tributação favorecida”, como vem sendo apresentada pela doutrina, designa aqueles países que, para o tratamento fiscal dos rendimentos de não residentes ou equiparados a residentes, aplicam uma “reduzida” ou “nula” tributação sobre os rendimentos e que contam ainda com segredo bancário, falta de controle de câmbios e mantêm uma grande flexibilidade para a constituição e administração de sociedades locais (TÔRRES, 2001, p. 79).

Na sequência, o mesmo autor distingue os paraísos fiscais de estruturas que lhes são próximas, como os “paraísos societários”, os “paraísos bancários” e os “paraísos penais” (TÔRRES, 2001).

Ramon Tomazela Santos informa que, em abril de 1998, o tema da concorrência fiscal prejudicial foi objeto de relatório do Comitê para Assuntos Fiscais da OCDE, intitulado Harmful Tax Competition – an Emerging Global Issue, no qual foram indicadas como notas características dos paraísos fiscais a tributação inexistente ou insignificante dos rendimentos, a falta de troca efetiva de informações, a falta de transparência do Estado em suas áreas institucionais e a não exigência do exercício de atividade econômica substancial na jurisdição (SANTOS, 2014a).

No Brasil, nos termos do artigo 24, da Lei n. 9.430/66, “países com tributação favorecida” são aqueles que não tributam a renda ou a tributam a alíquota máxima inferior a vinte por cento, ou cuja legislação não permita o acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas, à sua titularidade ou à identificação do beneficiário efetivo de rendimentos atribuídos a não residentes.

Por sua vez, o artigo 24-A, da mesma Lei n. 9.430/66, dispõe que os “regimes fiscais privilegiados” são aqueles que, cumulativamente ou não, sejam caracterizados por não tributar a renda ou tributá-la a alíquota máxima inferior a vinte por cento; conceder vantagem de natureza fiscal a pessoa física ou jurídica não residente, sem exigência de realização de atividade econômica substantiva no país ou dependência, ou condicionada ao não exercício de atividade econômica substantiva no país ou dependência; não tributar ou tributar em alíquota máxima inferior a vinte por cento os rendimentos auferidos fora de seu território; e não permitir o acesso a informações relativas à composição societária, titularidade dos bens ou direitos ou às operações econômicas realizadas.

Tanto na definição da OCDE de 1998 como na definição legal brasileira, percebe-se a importância da ausência da transparência e da disposição para compartilhar informações como fundamentais para o reconhecimento dos paraísos fiscais; nesse sentido, Santos põe em relevo que, “com o passar do tempo, o cerne da preocupação da OCDE com os paraísos fiscais deixou de repousar na harmonização dos níveis de tributação, para se fixar na



cooperação entre as jurisdições na troca de informações”, o que decorreria da necessidade de combater a lavagem de dinheiro e o refúgio de recursos ligados a atividades terroristas (SANTOS, 2014).

Todavia, de modo crítico a esse enfoque exclusivo na troca de informações para a caracterização dos paraísos fiscais - em detrimento de critérios como o da nula ou baixa tributação, ou ainda da inexistência de atividade econômica substancial. Hugo Otálvaro e Liliana Rodríguez salientam que essa abordagem gera uma contradição entre a formalidade e a materialidade dessas jurisdições, na medida em que é muito cômodo engajar-se em compromissos de compartilhamento de dados tributários enquanto mantêm-se os benefícios reais e sempre crescentes da competição fiscal nociva; segundo os autores, isso se deve “a que los principales Estados miembros de la OCDE cuentan con territorios asociados, que actúan como plenos paraísos fiscales, dejando en evidencia, que priman los intereses políticos y económicos de unos pocos sobre los intereses de transparencia fiscal” (RODRÍGUEZ , 2015,p .9).

Outro método de identificação dos paraísos fiscais é o da edição das chamadas black lists, ou listas negras, que contêm um rol de jurisdições enquadráveis, geralmente para fins de aplicação de legislação antielisiva.

A OCDE, por exemplo, em 2017, em sua tendência de priorizar a troca de informações, partindo dos critérios de cooperação na troca de informações a pedido e na troca de informações automática, concluiu que apenas Trinidad e Tobago poderia ser enquadrada como uma jurisdição não cooperante, enquadrando-se as outras, no entanto, ao menos como “largelly compliant” e “partially compliant”, sendo que, entre esses dois critérios, têm melhores avaliações aquelas administrações tributárias que, além de fornecer informações que lhes são requeridas, fornecem-nas de forma automática segundo determinados parâmetros.

Também enfatizando a importância da transparência e disponibilidade na troca de informações, a União Europeia publicou em dezembro de 2017 uma lista de países não cooperantes, a qual, após algumas atualizações no início de 2018, chegou a março deste ano contendo nove países, prevendo-se que seja revisada ao menos uma vez ao ano.

Vê-se, portanto, que o conceito de paraísos fiscais, por ser deveras amplo e difícil de esgotar em razão da variedade de práticas elisivas a que podem dar abrigo, deixou de ser preponderantemente utilizado para designar aqueles países que as permitem, para servir como denominação daqueles que se abrem mais ou menos ao diálogo com outros, de modo a permitir a adoção das mais variadas medidas antievasivas e antielisivas; em outras palavras, o que importa é que as condutas praticadas sejam conhecidas pelos interessados: se o

destinatário da informação a partir dela considerará caracterizado um ato lícito ou ilícito, dependerá da formatação de seu sistema tributário - não haverá, contudo, necessidade de “forçar” a mudança do sistema tributário de um outro país, o que um conceito de paraísos fiscais mais voltado à tributação acabaria por estimular, no mais das vezes sem sucesso.

As medidas antievasivas e antielisivas, assim, tendem a ganhar força por envidar esforços no sentido de desfazer, nos países de alta pressão fiscal, as consequências dos comportamentos perpetrados nos países de baixa pressão fiscal, e não por procurar evitar simplesmente que esses comportamentos ocorram, pois isso esbarraria no limite da soberania de cada país.

## **5 CONSIDERAÇÕES FINAIS**

Ao findar deste artigo, fica claro que o Estado moderno, mais do que qualquer outra forma de organização jurídico-política encontrável na história, depende fortemente da arrecadação tributária para cumprir as funções que a sociedade dele espera, pois, a gradativa conquista de direitos pelos cidadãos nos últimos séculos levou a um acúmulo de incumbências estatais, entre elas a efetivação de direitos sociais prestacionais como saúde, educação e previdência, todos carecedores de recursos que os custeiem.

A mesma evolução que resultou na ampliação dos direitos fundamentais também garantiu, ao ampliar a tutela da liberdade, que pessoas, produtos, serviços e informações circulassem com maior intensidade pelas fronteiras nacionais, o que, por sua vez, propiciou a dispersão dos elementos integrantes das expressões de riqueza tributáveis por várias jurisdições independentes, muitas vezes sem contato entre si. Surge então uma complexidade nova no campo da tributação, consistente no enfrentamento de condutas transnacionais infensas à tributação pelos métodos convencionais.

As preocupações do Estado moderno em assegurar sua capacidade de custeio não se limitam, contudo, ao impedimento de que contribuintes se valham das dificuldades próprias da tributação de operações internacionais para pagar menos tributos: voltam-se ainda aos sistemas tributários de outras jurisdições, muitas vezes especialmente desenvolvidos para atrair riquezas estrangeiras, no que constitui uma verdadeira guerra fiscal internacional.

Evasão fiscal, planejamento tributário agressivo, elisão, paraísos fiscais: estas são expressões representativas desse estado de coisas, cujos sentidos devem ser mais bem explorados para o estabelecimento de estratégias eficazes de combate à erosão das bases tributáveis do Estado moderno.

Dentre essas estratégias, tem sido dada cada vez mais atenção ao valor das informações relativas às operações transnacionais e ao seu compartilhamento entre as jurisdições interessadas. Nesse sentido, merece destaque o trabalho da OCDE (Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico, na sigla em português), na medida em que reúne as experiências e esforços de uma imensa gama de países para a consecução de um objetivo comum: a construção de uma dinâmica internacional de tributação equitativa e compartilhamento de informações em matéria fiscal. Em paralelo, devem ser mencionados o empenho da União Europeia na assistência administrativa fiscal mútua entre os seus membros, e a influência da legislação norte-americana sobre imposto de renda no compartilhamento automático de informações por parte de instituições financeiras estrangeiras.

## REFERÊNCIAS

- AMARO, L. *Direito tributário brasileiro*. Saraiva, São Paulo, 2016, p. 38.
- ANSELMO, M.A. “A OCDE e os novos paradigmas no combate aos paraísos fiscais”, *Revista Tributária e de Finanças Públicas*, v. 90, 2010, p. 4-5.
- ASCARELLI, T. *Problemas das sociedades anônimas e direito comparado*. Saraiva, São Paulo, 1945 apud *ibid.*, p. 127.
- AZEVEDO, M.E. “A elisão fiscal internacional e os paraísos fiscais”, *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, ano 9, n. 51, 2011. Disponível em: <<http://www.bidforum.com.br/bid/PDI0006.aspx?pdiCntd=73642>>. Acesso em: 21 jul. 2011.
- BRASIL. *Lei n. 10.406/2002*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/2002/110406.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/2002/110406.htm)>. Acesso em: 9 abr. 2018.
- BRASIL. *Lei n. 4.502/1964*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/14502.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/14502.htm)>. Acesso em: 9 abr. 2018.
- BRASIL. *Lei n. 5.172/1966*. Disponível em: <[http://www.planalto.gov.br/ccivil\\_03/leis/15172.htm](http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/15172.htm)>. Acesso em: 9 abr. 2018.
- CARBAJO VASCO, D. “Objetivos y medidas en la lucha contra el fraude fiscal desde una perspectiva internacional”, *Ekonomiaz*, n. 88, 2º semestre, 2015, p. 155.
- CORONAS VALLE, D. “La lucha contra el fraude y la evasión fiscal en América y Europa: perspectiva desde las dos orillas”, *TSN*, n. 2, 2016, p. 170.
- GATSCHNIGG CARDOSO, D. “O desafio dos paraísos fiscais”, *Repertório de Jurisprudência IOB*, n. 09, 2005, p. 337.
- HARADA, K. *Direito financeiro e tributário*. Atlas, São Paulo, 2015, p. 438.

HEREDIA RODRÍGUEZ, L. e MARULANDA OTÁLVARO, H. “Paraísos Fiscales: una línea de contradicción entre la formalidad y la materialidad”, *Doc. n.º 15/2015. Instituto de Estudios Fiscales*, p. 9.

HUCK, H.M. *Evasão e elisão – rotas nacionais e internacionais do planejamento tributário*. Saraiva, São Paulo, 1997, p. 15-16.

MARQUES DA SILVA MARTINS, A. “Atualidades na relação entre o direito do comércio internacional e o direito tributário internacional”, *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, ano 14, n. 81, 2016, p. 98.

MARQUES DA SILVA, R. “Relevantes desafios do regramento da elisão fiscal internacional”, *Revista de Direito Tributário Contemporâneo*, ano 2, v. 5, 2017, p. 49 e 50.]

OECD. *Model tax convention on income and on capital 2014 (full version)*, OECD Publishing, Paris, 2015a, p. M-25. Disponível em:  
<<http://dx.doi.org/10.1787/9789264239081-en>>. Acesso em: 12 mar. 2018.

PAIVA QUEIROZ MACHADO, C. “A cooperação tributária internacional e o Estado brasileiro”, *Anais do XIX Encontro Nacional do CONPEDI realizado em Fortaleza-CE nos dias 09, 10, 11 e 12 de junho de 2010*, p. 3557.

PERES LIMA SILVA, M. “Os efeitos da guerra fiscal internacional: os paraísos fiscais e a evasão como crime antecedente à lavagem de dinheiro”, *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, ano 14, n. 84, 2016, p. 184.

ROCHA TORRES, E.M. “A harmonização tributária dos blocos regionais e a competição tributária desleal provocada pelos paraísos fiscais”, *Revista Fórum de Direito Tributário – RFDT*, ano 8, n. 44, 2010, p. 9.

STUBER, W.D. “O regime tributário brasileiro das sociedades estrangeiras sediadas em paraísos fiscais”, *Revista Tributária e das Finanças Públicas*, v. 110, 2013, p. 9.

TELES DE MENEZES LEITÃO, L.M. “O controlo e combate às práticas tributárias nocivas”, *Ciência e Técnica Fiscal*, n. 409-410, 2003.

TOMAZELA SANTOS, R. “Os mecanismos de resistência fiscal e as condições para a dedução de despesas em operações com paraísos fiscais – reflexões sobre o artigo 26 da Lei nº 12.249/2010”, *Revista Dialética de Direito Tributário*, n. 230, 2014a, p. 129

TÔRRES, H. *Direito tributário internacional - planejamento tributário e operações transnacionais*. Editora Revista dos Tribunais, São Paulo, 2001, p. 37.

XAVIER, A. *Direito Tributário Internacional do Brasil*. Editora Resenha Tributária, São Paulo, 1977, p. 67