

V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO INTERNACIONAL

FLORISBAL DE SOUZA DEL OLMO

LIVIA GAIGHER BOSIO CAMPELLO

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: Florisbal de Souza Del Olmo; Livia Gaigher Bosio Campello – Florianópolis: CONPEDI, 2022.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-492-1

Modo de acesso: www.conpedi.org.br em publicações

Tema: Inovação, Direito e Sustentabilidade

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito. 3. Internacional. V Encontro Virtual do CONPEDI (1: 2022 : Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



V ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO INTERNACIONAL

Apresentação

As pesquisas apresentadas nesta obra fazem parte do Grupo de Trabalho de “Direito Internacional”, ocorrido no âmbito do V Encontro Virtual do CONPEDI, realizado por meio de plataformas digitais, entre os dias 14 a 18 de junho de 2022. O encontro virtual é promovido pelo Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito (CONPEDI) e teve como temática central “Inovação, Direito e Sustentabilidade”.

Dada a abrangência temática do presente GT, os trabalhos expostos abordaram os mais diversos assuntos tanto do Direito Internacional Público, quanto do Direito Internacional Privado. Eis os trabalhos apresentados:

Gabriel Pedro Moreira Damasceno, Tatiana de Almeida Freitas Rodrigues Cardoso Squeff e Lara Santos Zangerolame Taroco apresentaram o trabalho intitulado “A atuação da OMC na regulação do comércio internacional: revisando e adequando o instituto da soberania”. A pesquisa trata do papel desenvolvido pela OMC na regulação do comércio internacional e as respectivas consequências jurídicas para revisão e adequação da soberania no comércio internacional contemporâneo.

Eneida Orbage De Britto Taquary e Catharina Orbage De Britto Taquary Berino expuseram o trabalho “A construção da responsabilidade penal individual no âmbito internacional”, no qual analisam o percurso dos tratados internacionais que estabeleceram a responsabilidade penal individual no âmbito internacional, desde os tribunais Ad Hoc até a criação do Tribunal Penal Internacional.

Julia D'Avila Santa Catarina e Giovanni Olsson, com o trabalho “A inoperância do órgão de apelação no sistema de solução de controvérsias da OMC: perspectivas futuras e a arbitragem” debatem o funcionamento do Sistema de Solução de Controvérsias da OMC, em especial, quanto ao Órgão de Apelação dentro desse sistema.

Lara Santos Zangerolame Taroco, Gabriel Pedro Moreira Damasceno e Janriê Rodrigues Reck apresentaram a temática sobre “Fragmentação, pluralismo e eficácia dos direitos fundamentais na ordem jurídica transnacional: uma análise crítica das contribuições de Gunther Teubner”, que traz as contribuições de Gunther Teubner para a compreensão dos direitos fundamentais na ordem transnacional.

Gabriela Soldano Garcez trouxe a pesquisa denominada “Governança espacial: desafios para a implementação de um sistema de governança espacial em prol dos benefícios comuns da humanidade”, na qual figura uma análise sobre os desafios de se estabelecer uma governança eficaz que proporcione um uso sustentável e pacífico do espaço.

Paulo Roberto Fontenele Maia e Carlos Cesar Sousa Cintra, com a pesquisa “Paradiplomacia e globalização: uma nova perspectiva do federalismo mediante o reposicionamento do ente subnacional no cenário internacional”, buscam demonstrar como a ordem mundial globalizada originou novas demandas e ampliou o foco de atuação dos governos subnacionais.

Urá Lobato Martins apresentou o trabalho intitulado “Preços de transferência adotados no Brasil e o padrão internacional da OCDE: reflexão acerca de possível convergências”. A pesquisa trata da política tributária brasileira vinculada aos preços de transferência, e explora a problemática de sua compatibilidade com os padrões da OCDE.

Por fim, Amanda Louise Negri e Luís Alexandre Carta Winter expuseram o trabalho “Propriedade intelectual do software no Mercosul: problemas e perspectivas”, no qual tratou das dificuldades enfrentadas na regulamentação da propriedade intelectual do software e as consequências para o desenvolvimento do MERCOSUL.

As apresentações dos trabalhos e os debates que se abriram com eles apenas confirmaram a qualidade da produção trazida pelos pesquisadores e pesquisadoras, demonstrando a atualidade e a autoridade com que trataram sobre os temas propostos pelo GT de Direito Internacional, o que deixou em nós, coordenadores, uma grande satisfação de ter tido a oportunidade de assisti-los.

No mais, nosso breve encontro durante o evento deixou uma expectativa positiva em relação a produção acadêmica no ramo do Direito Internacional que vem sendo produzida nacionalmente. Esperamos que esta obra possa contribuir com futuras pesquisas, com debates e com reflexões acerca de um tema tão instigante e desafiador que é o Direito Internacional.

Prof. Dr. Florisbal de Souza Del Olmo

Prof. Dra. Livia Gaigher Bosio Campello

OS PARAÍÇOS FISCAIS E A POSIÇÃO URUGUAIA

THE TAX HAVENS AND THE URUGUAYAN POSITION

Luís Alexandre Carta Winter ¹

Juliana Ferreira Montenegro ²

Resumo

O artigo trabalha com os paraísos fiscais e a posição história uruguaia, em uma visão brasileira. Desenvolve a globalização econômica e as vantagens ou não das “offshores”. Aborda os mecanismos uruguaiois até o advento da lei 18.083, e fatores político-econômicos posteriores. Procura responder à questão se ser um “paraíso fiscal” é uma posição vantajosa para o Uruguai, frente ao MERCOSUL ou extrabloco? Utilizando-se do método hipotético-dedutivo, para ao final demonstrar a dubiedade do sistema econômico atual.

Palavras-chave: Paraísos fiscais, Offshore, Globalização, Uruguai, Mercosul

Abstract/Resumen/Résumé

The article works with tax havens and the Uruguayan historical position, in a Brazilian perspective. It develops economic globalization and the advantages or not of “offshores”. It addresses the Uruguayan mechanisms until the advent of Law 18.083, and later political-economic factors. It seeks to answer the question whether being a “tax heaven” is an advantageous position for Uruguay, vis-à-vis MERCOSUR or extra bloc? Using the hypothetical-deductive method to finally demonstrate the dubiousness of the current economic system.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax havens, Offshore, Globalization, Uruguay, Mercosur

¹ Doutor em Direito pela Universidade de São Paulo. Professor da PUCPR e da UNICURITIBA. Coordenador do Grupo de Pesquisa Direito e Integração e Conflito de Leis no MERCOSUL - NEADI.

² Doutora em Gestão Urbana pela PUCPR. Professora da PUCPR e da UNICURITIBA. Membro pesquisadora do Grupo de Pesquisa Direito e Integração e Conflito de Leis no MERCOSUL - NEADI.

1. Introdução

O presente artigo trabalha com paraísos fiscais, centro financeiro offshore e os benefícios/vantagens relacionadas a responsabilidade fiscal mínima a indivíduos e empresas estrangeiras. Sabe-se que os paraísos fiscais não exigem que as empresas operem fora de seu país ou que os indivíduos residam em seu país para receber benefícios fiscais. Dessa forma, buscou-se investigar se o Uruguai poderia se enquadrar como um paraíso fiscal na América do Sul e, finalmente, compreender o posicionamento do Banco Central brasileiro sobre a caracterização e o tratamento fiscal dado ao Uruguai.

A pergunta que se pretende responder é se ser um “paraíso fiscal” é uma posição vantajosa para o Uruguai, frente ao MERCOSUL ou extrablocos?

Para tanto, o trabalho se estrutura em três grandes tópicos, o primeiro aborda o fenômeno da globalização e os impactos no sistema financeiro internacional, que leva a busca continuada por melhores condições de exploração do capital e menor dispêndio com impostos. No segundo tópico, os paraísos fiscais, trabalhando com a caracterização e os elementos mais simbólicos da conceituação. Na sequência, a utilização dos paraísos fiscais, analisando o possível uso ilegal, por meio de evasão de divisas e lavagem de dinheiro; e o viés positivo dos paraísos fiscais, que busca a internacionalização e a integração das economias, por meio do regime fiscal preferencial. E ao final, o caso do Uruguai e os parâmetros utilizados pela legislação brasileira e mercosulina, com o fito de verificar se o Uruguai se enquadra no conceito de paraíso fiscal, respondendo assim à pergunta norteadora desse estudo.

A metodologia adotada é a hipotético-dedutiva em que se parte de uma ideia macro, de paraísos fiscais, para chegar a conclusões específicas, sobre o enquadramento do Uruguai nessa categoria. O exercício do pensamento se dá por meio da pesquisa bibliográfica e demonstração através de dados reais fornecidos por fontes oficiais, disponibilizadas pela OCDE e pelos boletins locais produzidos pela Receita Federal brasileira.

Em sede de conclusão, a pesquisa demonstrou que existem diversas vantagens competitivas na utilização de offshore no Uruguai, mas que a reforma tributária de 2007 transformou o modelo uruguaio, por questões ideológicas do governo local.

2. A Globalização

Dentro da atual perspectiva mundializada, os diferentes contextos nos quais se encontram inseridos os Estados, os grupos humanos, as organizações internacionais e demais sujeitos do Direito e das Relações Internacionais revelam a intensidade com a qual diversas formas de vizinhança e mesmo de convivência passaram a ser protagonizadas por atores cada vez mais diferenciados e fisicamente deveras distantes. Tal própria multiplicidade de sujeitos, outrora reduzidos à abstração dos Estados-Nação, refletem os efeitos deste cenário global cada vez mais interdependente.

Mas, afinal, qual a novidade deste fenômeno? Na apreciação da questão, GUERRA (2004) bem asseverou que a globalização é um fato sem data de nascimento, não sendo, portanto, passível de uma definição ou de um marco inicial claro e preciso. Assim sendo, e considerando a nitidez com a qual a globalização vem descortinando a eliminação sistemática das fronteiras físicas e simbólicas, difundindo contínuas inovações e expansões de ordem econômica, política, territorial e militar, bem como mesclando identidades por meio da interferência de ideologias e de culturas de consumo, de comunicação e de produção mais hegemônicas que outras, pode-se indagar que a antiguidade dos grandes impérios e das grandes navegações, os indelévels conflitos do século XX e as vastas crises econômicas visualizadas até então trazem consigo, em última análise, a tônica e a essência da globalização.

Outrossim, o cenário global tem passado por mudanças significativas resultantes de um leque de fenômenos que, dentre outros pontos, caracterizam a multiplicação exponencial do número de transações econômicas internacionais, especialmente nas searas de prestação de serviços, de transferência de capitais e de informações, do aprimoramento e barateamento dos instrumentos e processos logísticos, bem como o aumento da concorrência fiscal entre países, especialmente destinada a atrair capital e investimentos externos. Precisamente em relação a este último tópico, as práticas fiscais destinadas à adaptação das demandas internacionais permitem que as políticas estatais desempenhem um importante papel no que tange à competição por capital privado.

Em circunstâncias tais, a criação de isenções e incentivos das mais variadas naturezas aos investimentos estrangeiros para atrair e reter bens e capitais, numa tentativa de aumentar o potencial de geração de renda e de postos de trabalho e, em última análise, de desenvolvimento econômico e social, cristalizou um acirrado processo de concorrência fiscal coerente com a globalização dos mercados. Em termos fiscais, e com base na política adotada pelo país receptor de investimentos, tem-se que tal tratamento adquire uma dupla feição, a qual José María Vallejo CHAMORRO (2005) classificou como concorrência fiscal saudável e concorrência fiscal

prejudicial. Neste passo, enquanto a primeira visa eliminar ineficiências e aumentar a neutralidade dos sistemas de tributação, a segunda tende a usar o sistema tributário como uma vantagem comparativa de privilégios fiscais não razoáveis a fim de atrair capitais.

Sob este prisma, convém destacar que os paraísos fiscais, ou seja, os países ou jurisdições nos quais se verificam as políticas fiscais acima descritas, são recorrentemente tomados como redutos de finalidades ilícitas, tais como a lavagem de dinheiro. Na verdade, a distinção tecida por CHAMORRO (2005) vem justamente coibir tal noção, uma vez que apenas os paraísos fiscais em regime concorrencial prejudicial devem assim ser considerados.

Assim sendo, se por um lado a concorrência fiscal prejudicial se mostra como um relevante – senão o mais relevante – contributo para o desenvolvimento econômico de determinados Estados ou jurisdições, por outro lado sua existência culmina nos mais variados problemas no tangente àqueles países que, por não fornecerem incentivos tão substanciais, vêm decrescer significativamente seus índices de investimento interno e de postos de trabalho, bem como seu potencial arrecadatório, em detrimento dos assim chamados paraísos fiscais.

Dada a importância do tema, portanto, o presente trabalho trará a lume esta recorrente questão, de modo a expor as peculiaridades e as consequências emanadas da chamada concorrência fiscal prejudicial.

3. Paraísos fiscais: à guisa de conceitualização

Os paraísos fiscais são, nos dizeres de KRONBERG (2003), tão antigos quanto os próprios tributos. A existência de armazéns em ilhotas vizinhas aos antigos portos gregos onde os navios deveriam atracar, consistentes em depósitos para evitar a tributação de 2% sobre as mercadorias no desembarque, bem como as benesses tributárias concedidas por Flandes, pela Bélgica, pela Holanda e, de forma mais tardia – precisamente após a Segunda Grande Guerra – , pela França, por exemplo, apontam para a antiguidade do fenômeno. Contudo, a forma padronizada de produção de inúmeras variedades de bens, bem como o aprimoramento e a queda dos custos dos transportes, a revolução tecnológica e a redução das tarifas aduaneiras mediante acordos internacionais voltados para a integração dos mercados, foram alguns dos fatores que contribuíram largamente para a circulação de mercadorias e, por conseguinte, de capitais e de serviços – o que incrementou a competição e a concorrência em âmbito global.

Para além das questões históricas, é necessário compreender que o conceito de paraíso fiscal foi sendo ajustado ao longo do tempo. E como melhor forma de compreensão, adota-se uma conceituação elástica proposta por TORRES (2001) que entende que os paraísos fiscais são países ou territórios que oferecem condições fiscais atraentes aos investimentos. Ou seja, são locais em que há a concessão de benefícios fiscais, assim como, o anonimato e sigilo de dados, sendo divulgado o mínimo de informações dos clientes estrangeiros, aos países de origem.

Por questão metodológica, também se faz interessante destacar que, ao adotar a terminologia de países que são paraísos fiscais, não se pretende trabalhar com a totalidade do Estado, pois, existem jurisdições em que a atuação dos sujeitos de Direito Internacional tem limitações, esbarrando no conceito de soberania do Estado (DOWNS, 1999).

Isto posto, os paraísos fiscais podem ser considerados como regiões com regras fiscais flexíveis, especialmente quando cotejadas com as regras do direito internacional que visam combater crimes, como a sonegação de impostos e a lavagem de dinheiro.

Ainda no sentido de realçar os elementos necessários para que uma região seja considerada um paraíso fiscal, elencou-se alguns requisitos marcantes para a caracterização de uma região como paraíso fiscal, que será analisado na sequência.

3.1.Características

De acordo com KRONBERG (2003), algumas características essenciais, a fim de se caracterizar um paraíso fiscal, são: a estabilidade política/legislativa e social; a proteção ao rígido sigilo bancário e comercial; uma bem equipada infraestrutura (redes de comunicação, transporte); a disponibilidade de serviços financeiros e profissionais (advogados, contadores e auditores capacitados); e padrões internacionais de regulamentação e supervisão bancária e financeira e ausência de controles cambiais. De forma mais especificada, é possível caracterizar:

a. Taxas de imposto reduzidas

Essa é uma das características relevantes para a configuração de uma região como paraíso fiscal. Para tanto, é necessário que haja configurado um imposto reduzido ou nulo, sobre uma ou diversas categorias de rendimento. Dentro dessa caracterização, é possível destacar cinco outras subdivisões inerentes a definição, como o caso de Estados com taxas zeradas ou

nulas, Estados que adotam taxas reduzidas de imposto, enclaves que propiciam vantagens fiscais significativas, Estados que tributam rendimentos de origem interna (dispensando a tributação de origem externa) e países que concedem privilégios fiscais consideráveis (BARBER, 2006, p. 34).

O primeiro ponto, diz respeito aos fatos em que não existe a tributação direta, ou seja, casos em que não há aplicação de qualquer tipo de imposto sobre rendimentos, sendo considerados nulos os impostos ou as taxas zeradas. Nesses casos, o Estado/paraíso fiscal em questão, não estará apto a assinar tratados ou acordos contra a dupla tributação, face a inexistência dos tributos.

Outra hipótese seriam os Estados que possuem taxas reduzidas de imposto, como forma de tirar proveitos financeiros e fiscais. Esse exemplo, fica mais próximo de territórios que praticam um regime fiscal preferencial, sendo muitas das vezes, não caracterizado como paraíso fiscal.

Já a terceira possibilidade, ilustra os enclaves territoriais que praticam vantagens fiscais relevantes e que podem ou não estar integrados aos respectivos Estados. Nesta situação, os enclaves/regiões possuem um nível de tributação diferenciada, geralmente menor, do que os países dos quais pertencem.

O quarto exemplo trazido aborda o caso dos Estados que optam por tributar apenas os rendimentos que são de origem interna, dispensando os rendimentos de origem externa da tributação ou optando em tributar de forma reduzida. Nessas áreas, os impostos internos são diferenciados dos impostos sobre rendimentos oriundos do exterior. É o caso do Panamá e da cidade de Hong Kong, dentre outros.

E por fim, a hipótese dos países que concedem privilégios fiscais consideráveis, ou seja, onde se pratica taxas de tributação padronizadas, mas outorga isenção ou vantagens a determinadas categorias de rendimento. Em suma, nesse caso, o Estado concede determinado privilégio fiscal a tipos específicos de rendimentos.

b. Segredo bancário e comercial

Outro elemento caracterizador de um paraíso fiscal, é a existência de um segredo bancário e comercial, de modo a proteger a identidade dos indivíduos e o interesse dos legítimos investidores que utilizam as contas em bancos no paraíso fiscal (PINTO, 2007, p. 144).

A confidencialidade de dados é uma das características apreciadas, especialmente por aqueles que buscam a realização de operações em paraíso fiscal como aplicação fruto de atividade ilícita.

Devido a esse fato que a OCDE vem trabalhando em um sistema de intercambio de informações, especialmente em nível bancário, como forma de neutralizar a atividade de grupos terroristas, que podem se utilizar da confidencialidade para realização de investimentos.

c. Estabilidade econômica e política

Essa outra característica é determinante na escolha de um paraíso fiscal, na medida em que a utilização de determinado paraíso é um investimento a longo prazo, e a busca por Estados estáveis política e economicamente sempre é mais interessante (SILVA, 2012, p. 20).

d. Controle cambial inexistente e moeda conversível.

Essa característica é marcada pela política cambial liberal, em que os investidores buscam a segurança de uma moeda forte, protegida por uma política monetária que não envolva risco inflacionário (BARBER, 2008, p. 108). Os investidores buscam evitar regiões com possibilidade de desvalorização de moeda local, ou seja, qualquer risco de perda financeira deixa de ser atrativo para o investidor estrangeiro.

Ressalta-se também a liberdade cambial no que tange a não restrição de compra e venda, bem como à transferência de divisas para qualquer outro território.

e. Outras características

E por fim, ainda existem elementos secundários que acabam pesando na escolha de paraíso fiscal, devendo ser considerado caso a caso, conforme a demanda específica.

De modo geral, espera-se que um paraíso fiscal possua condições de, em havendo tributação mínima, possa ser realizado acordos fiscais que possibilitem ganhos adicionais.

Soma-se ainda fatores como cultura, visto que, a postura do Estado e dos relacionamentos interpessoais, depende da cultura local. Assim, culturas muito rígidas e legalistas, não são atrativas para paraísos fiscais (SILVA, 2012, p. 22).

Enfim, ao se examinar as questões com maior profundidade, é possível observar que, o que torna uma região um paraíso fiscal não é especificamente, apenas a questão fiscal flexível, mas uma conjugação de fatores que torna o Estado atrativo para o investidor.

3.2. Utilização dos paraísos fiscais para operações ilegais: uso prejudicial

A concorrência fiscal internacional descortina ao mundo diversos benefícios econômicos. Nessa conjuntura, os paraísos fiscais desempenham relevante papel, devido ao fato que a existência fomenta a revisão e eventual reconsideração da alta tributação por parte dos países que adotam tributação elevada, incentivando a adoção de políticas de tributação.

Devido a esse fato, a existência de paraísos fiscais está atrelada ao planejamento tributário internacional, sendo, em algumas vezes utilizado para atividades ilícitas, como por exemplo, a evasão fiscal e/ou lavagem de dinheiro.

Muitas são as formas pelas quais é constatada a evasão de divisas, sendo que as mais frequentes se verificam por intermédio da manipulação dos preços de transferência entre as sedes e as filiais, ou seja, operações de remessa de divisas não declaradas ao fisco local, utilizando-se do mercado paralelo, divisas estas que retornam por meio de sociedades offshore sediadas em países cuja política tributária se caracteriza no regime de concorrência fiscal prejudicial. A posteriori, os valores são repatriados a título de investimentos estrangeiros, de modo a atenuar ou mesmo suprimir a incidência fiscal sobre tais valores.

Em termos breves, a concorrência fiscal prejudicial surge quando vantagens fiscais exorbitantes ou injustificadas se tornam o motivo fundamental da localização de uma atividade ou renda. Para CHAMORRO (2005), o aumento da importância do fenômeno dos assim chamados paraísos fiscais tem se devido a basicamente dois fatores, por sua vez resultantes ora da liberalização dos movimentos de capitais, ora da internacionalização da economia: por um lado, um alto volume de recursos financeiros suscetíveis à mobilização para aqueles destinos que oferecem melhores condições de inversão (lucratividade); e, por outro, uma oferta qualitativa e quantitativamente importante de regimes preferenciais tributariamente atrativos.

No atinente ao primeiro fator, tem-se que o notável crescimento da economia internacional, desde meados da década de 1970, revela uma considerável linha de fratura no processo de liberalização financeira. Explica-se. Enquanto o capital tornou-se quase que totalmente móvel, os sistemas para rastrear os fluxos internacionais de dinheiro proveniente de atos ilícitos são quase todos de base nacional. De tal feita, CHRISTENSEN (2007), economista e secretário-geral da Rede pela Justiça Fiscal, transita no sentido de que não é surpreendente que o resultado tenha sido um crescimento maciço dos fluxos internacionais de dinheiro

ilegalmente constituído – muitas vezes assumindo a forma de notas fiscais comerciais falsificadas e de alterações na formação dos preços de transferência entre subsidiárias de multinacionais.

Em relação ao segundo fator mencionado, há que se sublinhar uma colisão de pretensões e interesses que, sob a ótica de MAGALHÃES (2008), tem se mostrado de difícil solução. O Estado, atrelado ao princípio da jurisdição territorial e às limitações daí decorrentes, não pode interferir na decisão de uma empresa em termos de reinvestimento dos lucros de subsidiárias estabelecidas no exterior, especialmente ante a legitimidade em face das leis do local onde operam. Contudo, a pretensão de controlar investimentos exportados tem amparo em considerações de ordem política, estratégica ou defensiva, o que segundo o autor acima se pauta sob o fundamento de que a riqueza nacional, exportada por meio do investimento, deve servir sempre aos fins do Estado – ou, em termos diversos, da comunidade nacional onde teve origem.

Sob a apreciação da OCDE, enquadra-se como paraíso fiscal o Estado ou território em cuja jurisdição se verifica uma subtributação significativa (dumping tributário) ou uma falta de tributação no tocante a alguns ou mesmo todos os tributos praticados. Neste sentido, três são os fatores utilizados para a caracterização de um paraíso fiscal: 1) a não tributação ou a imposição de tributos apenas nominais (contudo, este critério não é apto, por si só, a resultar na caracterização de um paraíso fiscal. Como a OCDE reconhece que cada jurisdição tem a autonomia de determinar a imposição de tributos e, em caso afirmativo, de determinar as respectivas alíquotas e bases de cálculo, outros critérios de análise são utilizados para esta consideração); 2) a falta de transparência (no sentido de haver leis ou práticas administrativas que impedem o intercâmbio eficaz de informações para fins fiscais com outros governos sobre os contribuintes); e 3) a ausência de atividade substancial (eis que a falta de tais atividades sugere um nicho de investimentos externos voltados para a sonegação fiscal nos países de origem ou mesmo para a lavagem de dinheiro).

Em termos tais, e com base no relatório de 2 de abril de 2009 – atualizado em 05 de novembro de 2010 –, a OCDE caracteriza como paraíso fiscal em regime prejudicial à Libéria, as Ilhas Montserrat, Nauru, Ilha Niue, o Panamá e Vanuatu. Não obstante, outro parâmetro para verificação e classificação é o utilizado pela Receita Federal do Brasil. Neste passo, de

acordo com o artigo 1º da Instrução Normativa RFB nº 1.037 de 4 de junho de 2010¹, consideram-se paraísos fiscais os países ou dependências que não tributam a renda ou que a tributam à alíquota inferior a 20% (vinte por cento) ou, ainda, cuja legislação interna não permita acesso a informações relativas à composição societária de pessoas jurídicas ou à sua titularidade, conforme texto legal, constante do artigo art. 1º.

De tal sorte, as possibilidades oferecidas pelas políticas tributárias adotadas em determinados países e territórios permitiram que os aspectos mais negativos da concorrência fiscal ora mencionada tenham atingido níveis alarmantes em termos de perda de receita, o que tem resultado em variados estudos sobre a situação atual e a eventual adoção de medidas corretivas. Um destes âmbitos de análise se concentra sob os auspícios da Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômicos – OCDE. Lançado em 1998, o plano de exercício da OCDE acerca do problema em questão teve um alcance gradualmente ampliado para abranger cerca de 100 países, com os objetivos de desenvolver um mapa global dos chamados paraísos fiscais e de obter o compromisso das jurisdições abordadas em elevar seus padrões de transparência e de troca de informações.

De acordo com a Receita Federal do Brasil (com base no artigo 1º, incisos I a LXV da Instrução Normativa RFB nº 1.037 de 4 de junho de 2010)², são considerados paraísos fiscais em regime prejudicial: Andorra, Anguilla, Antígua e Barbuda, Antilhas Holandesas, Aruba, Ilhas Ascensão, Comunidade das Bahamas, Bahrein, Barbados, Belize, Ilhas Bermudas, Brunei, Campione D'Italia, Ilhas do Canal (Alderney, Guernsey, Jersey e Sark), Ilhas Cayman, Chipre, Cingapura, Ilhas Cook, República da Costa Rica, Djibouti, Dominica, Emirados Árabes Unidos, Gibraltar, Granada, Hong Kong, Kiribati, Lebuán, Líbano, Libéria, Liechtenstein, Macau, Ilha da Madeira, Maldivas, Ilha de Man, Ilhas Marshall, Ilhas Maurício, Mônaco, Ilhas Montserrat, Nauru, Ilha Niue, Ilha Norfolk, Panamá, Ilha Pitcairn, Polinésia Francesa, Ilha Queshm, Samoa Americana, Samoa Ocidental, San Marino, Ilhas de Santa Helena, Santa Lúcia, Federação de São Cristóvão e Nevis, Ilha de São Pedro e Miguelão, São Vicente e Granadinas, Seychelles, Ilhas Salomão, Suazilândia, Suíça, Sultanato de Omã, Tonga, Tristão da Cunha, Ilhas Turks e Caicos, Vanuatu, Ilhas Virgens Americanas e Ilhas Virgens Britânicas.

¹ Esta instrução normativa sofreu diversas alterações, sendo a última alteração, registrada pela Instrução Normativa RFB nº 1896, de 27 de junho de 2019, conforme dados de: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?naoPublicado=&idAto=16002&visao=compilado>, acesso em 23 de abril de 2022.

² Atualizada em 2017. <https://www.gov.br/fazenda/pt-br/assuntos/noticias/2017/dezembro/receita-federal-atualiza-lista-de-paraisos-fiscais> acesso em 22 de abril de 2022.

Neste mesmo sentido, um dos temas centrais abordados em abril de 2009 pela reunião de cúpula do G20, em Londres, foi efetivamente o da complexa problemática oriunda dos paraísos fiscais. Participaram da Cúpula do G20 os líderes do G7, o grupo dos países mais ricos do planeta (Estados Unidos, Japão, Alemanha, Grã-Bretanha, França, Itália e Canadá), as potências emergentes do BRIC (Brasil, Rússia, Índia e China), mais África do Sul, Arábia Saudita, Argentina, Austrália, Coreia do Sul, Indonésia, México, Turquia e União Europeia. O governo britânico ainda convidou para o encontro a Espanha, a Holanda, a Etiópia – representando a União Africana – e a Tailândia, que representa os países da ASEAN (Associação das Nações do Sudeste Asiático).

Em março de 2022, o governo de Joe Biden, apresentou o projeto orçamentário para o ano fiscal de 2022/23, que contém medidas adicionais para garantir que as empresas transnacionais, que operam nos EUA, não possam usar paraísos fiscais para reduzir impostos³.

O cerco tende a se fechar.

3.3.Pontos positivos dos Paraísos Fiscais

Por outro lado, a utilização para fins lícitos, objetivando salvaguardar o empresário/contribuinte de eventual cobrança tributária predatória, também deve ser considerado.

Em sua análise, MAGALHÃES(2008), ressaltando a outra face da questão, qual seja, a da jurisdição ou país receptor de investimentos, entende que não é apenas com o controle do acesso de capitais que se esgota a pretensão dos Estados receptores de regular a atuação do investidor estrangeiro. Neste passo, “a admissão dos recursos estrangeiros está ligada à necessidade de desenvolvimento do Estado que a empresa privada pode propiciar com a transferência de capitais e de tecnologia.” Isto se liga, outrossim, à manutenção da livre concorrência, cujo efeito não seria outro que não o de encorajar o investimento estrangeiro e de propiciar, conseqüentemente, o desenvolvimento local, sob diversos aspectos.

Enfim, viver em um mundo sem impostos, seria de fato uma utopia, vez que os tributos sempre existiram e têm como convenção conduzir a máquina pública, e patrocinar a educação, a saúde, e subsidiar o desenvolvimento urbano.

³ <https://exame.com/revista-exame/o-fim-dos-paraisos-fiscais/> acesso em 23 de abril de 2022.

4. Uruguai e os parâmetros brasileiros: Uruguai é um paraíso fiscal?

Com 176.215 Km² e uma população um pouco maior que três milhões de habitantes, o Uruguai está localizado entre a Argentina e o Brasil, e cuja capital, Montevidéu, é a sede permanente do MERCOSUL. Pelas enumerações do artigo 2º, inciso II da Instrução Normativa RFB nº 1.037/10, a República Oriental do Uruguai não é considerada um país com tributação favorecida (leia-se prejudicial ou paraíso fiscal), mas sim um regime fiscal privilegiado – muito provavelmente em função das políticas integracionistas adotadas desde a celebração do Tratado de Assunção.

De acordo com as normas adotadas pelo Departamento de Câmbio do Banco Central do Brasil - DECAM, são possíveis remessas ao Uruguai por residentes em território brasileiro, em moeda nacional ou norte-americana – a que for de maior conversibilidade –, a título de investimento ou aporte de capital em sociedades sediadas naquele país.

Tal regime preferencial faz do mercado uruguaio, nos dizeres de KRONBERG (2003), o único país no mundo por meio do qual o brasileiro pode se eximir da tributação que normalmente sofreria sem ultrapassar a fronteira da legalidade e sem ocultar, necessariamente, divisas das autoridades públicas.

Para os cidadãos brasileiros que se valem desta facilidade oferecida no país vizinho, a tentação de salvaguarda de patrimônio e renda sem imposto é tamanha, principalmente quando comparado ao Brasil, de tributação mediana, principalmente sobre lucro e patrimônio. Uma empresa offshore no Uruguai, normalmente em Montevidéu, para construí-la não se tem dispêndio maior do que US\$ 2 mil, e de US\$ 800 para mantê-la, anualmente, pagos a um escritório de advocacia ou escritório de contabilidade que cuida de livros contábeis, entrega de balanços e registro de sede para a empresa – no caso, sendo o endereço do próprio escritório, ou uma caixa postal na agência dos correios. A tramitação é simples e rápida. Os escritórios costumam ter empresas já abertas, as chamadas empresas de gaveta, controladas por ações ao portador, e podem fazer transferência para o novo dono a qualquer momento.

No caso específico do Uruguai, as empresas offshore são intituladas Sociedades Anônimas Financeiras de Inversão (SAFI), instituídas pela lei nº 11.073/48. Essas empresas consistem em meios econômicos úteis para execução de operações fora do limite territorial uruguaio, com vantagens operacionais e regras tributárias próprias. São sociedades cuja

atividade principal é realizar direta ou indiretamente, por conta própria ou de terceiros, investimentos no estrangeiro em títulos, bônus, ações, cédulas, debêntures, bens mobiliários ou imobiliários.

Por exemplo, se um grupo de empresários sediado no território *A* controla uma sociedade offshore no território *B*, poderá, por exemplo, exportar mercadorias para a sua controlada no exterior, a preços de atacado. Assim, a sociedade offshore, no território *B*, será contratada para funcionar como uma distribuidora comercial do grupo e poderá reexportar as mesmas mercadorias para outros países auferindo lucros isentos de impostos, resultantes da diferença entre preço de compra e preço de revenda. Em muitos casos, os produtos não precisam ser fisicamente recebidos pela offshore, mas podem ser embarcados diretamente para o comprador final. A offshore pagará uma fatura para o vendedor e o comprador final pagará outra fatura maior, contra ele emitida pela offshore.

A principal vantagem oferecida pelas SAFI uruguaias é o tratamento fiscal especial que a elas é concedido. Ao contrário das empresas normais constituídas no Uruguai, as SAFI não estão sujeitas a impostos sobre rendimentos de qualquer tipo, ou qualquer imposto sobre quaisquer bens que possuem. O único imposto que uma SAFI deve pagar é um imposto anual. As SAFI tributam o imposto anual em 0,3% sobre o capital e as reservas ao fechamento de cada exercício social, estando isentos de qualquer outro tributo sobre suas receitas ou ganhos.

O capital de uma SAFI é representado na forma de ações ao portador ou nominativas, não necessitando, contudo, da existência de mais de um acionista, que poderá ser tanto uma pessoa física como jurídica. Ademais, não se requer declaração com detalhes dos acionistas em nenhum informe público. Ressalta-se também que as responsabilidades na SAFI estão limitadas, assim não é extensível aos acionistas além do capital investido na sociedade. As SAFI têm um capital autorizado declarado nos seus estatutos, do qual a lei requer que só 5% sejam realizados na sua constituição.

Contudo, a Lei nº 18.083, sancionada pelo Presidente uruguaio em dezembro de 2006, acaba com as SAFI, de modo que não se pôde constituir novas sociedades desta natureza a partir de 01 de julho de 2007. Outrossim, a mencionada norma ainda estabelece um prazo de dois anos e meio para que as SAFI então existentes fossem convertidas em sociedades anônimas (S.A.) comuns. Deste modo, a reforma tributária do Uruguai, que entrou em vigor com a Lei nº 18.083/06, adaptou o país a uma tributação internacional compatível, tendo mantido, entretanto, os atrativos que levaram brasileiros a instalar offshore no país. A título de ilustração, ainda é

possível ter empresas com ações ao portador e não pagar impostos sobre lucros obtidos no exterior fora do Uruguai. O rigoroso sigilo bancário do país também permanece.

Dentre os mais salientes efeitos gerados pelo regime tributário preferencial concedido pelo Uruguai, convém mencionar a série de eventos desencadeadores daquele que, sem dúvidas, está posicionado entre os maiores débitos tributários do Brasil. Trata-se de uma série de ações judiciais opostas contra um grupo econômico cujo faturamento, de 2002 a 2006, saltou de R\$ 134 milhões a estimados R\$ 350 milhões. De acordo com trechos extraídos do relatório da sentença que declarou a prescrição dos débitos tributários pelos quais os acionistas e proprietários das empresas do grupo foram acionados, desde 1991 inúmeros crimes ligados a importações de artigos esportivos e outros bens, remessas ilegais de divisas ao exterior, fraudes na constituição de sociedades e alterações de contratos sociais foram apurados.

Para tanto, o grupo se servia da interposição de empresas de "fachada" – inclusive offshores do Uruguai –, bem como da utilização de "laranjas" e de "testas-de-ferro" para eximir-se ao pagamento de tributos internos sonogados, fatos esses confirmados pelas investigações feitas pelo Ministério Público Federal com auxílio do Departamento da Polícia Federal e da Secretaria da Receita Federal do Brasil, em minucioso trabalho realizado pela assim chamada "Força-Tarefa CC5". De acordo com os dados disponibilizados, por meio de tais expedientes o grupo enriqueceu de forma rápida, muito embora os bens advindos da fraude fossem sendo transferidos a outras empresas, como por exemplo, a diversas holdings, as quais não contam com débito inscrito em dívida ativa e, por isso, não podem, em princípio, ser responsabilizadas pelo pagamento dessas dívidas, a despeito de pertencerem de fato, todas elas, ao núcleo do grupo sobre o qual recaem as acusações.

As transferências de bens vinham se reiterando de uma empresa para outra, com concomitante alteração no quadro societário delas, de sorte a fazer com que sempre estivessem no patrimônio daquelas sem quaisquer débitos perante o Fisco. Para as devedoras e executadas em diversas execuções fiscais, desativadas de forma repentina, restaram, muitas vezes, apenas os chamados "laranjas" e "testas-de-ferro" no quadro societário e na administração formal, sem patrimônio algum para garantir o pagamento dos valores devidos ao Fisco. Eis, nesta tônica, um exemplo drástico acerca da existência de sistemas tributários em regime preferencial prejudicial, os quais, muito embora enquadrados nas configurações atribuídas para os paraísos fiscais, não o são considerados, por força de vinculações regionais e tratados de outras naturezas.

Percebe-se, no caso brasileiro, que nada obstante o fato de o Uruguai se destacar pela inexistência ou pela reduzida incidência do Imposto de Renda sobre a Pessoa Física, bem como pela inexistência de Imposto sobre Heranças, tal Estado não se encontra caracterizado como paraíso fiscal pelo rol apresentado pela Receita Federal. Ademais, a isso tudo se agrega uma legislação que protege o sigilo bancário, o segredo profissional e a livre circulação de divisas para dentro e fora do referido país.

Ademais Uruguai e Paraguai, em termos de regras de origem, possuem vantagens, até 31 de dezembro de 2023⁴, em relação ao Brasil e Argentina, dentro do MERCOSUL. Ou seja, o custo, de nacionalização, é menor.

Por outro lado, esse “*tour de force*” que o atual governo Uruguai alega estar sofrendo por participar do MERCOSUL, tem produzido ruídos⁵, com a intenção dele, Uruguai, assinar, unilateralmente, um acordo de Livre Comércio, com a China.

5. Considerações finais

Com o presente estudo, conclui-se que a questão acerca dos paraísos fiscais não é uma temática pacífica. São diversos interesses que se posicionam contra ou a favor da existência de locais com tributação flexível para atração de investimentos estrangeiros.

A opção e a preferência para operar societária e comercialmente em países cujos sistemas fiscais proporcionam um tratamento favorável afeta consideravelmente as decisões em sede de investimento. Neste ínterim, as atividades econômicas são frequentemente organizadas e distribuídas de modo a se obter um maior proveito com relação às diferenças existentes na legislação tributária internacional, com o fito precípua de maximizar o benefício do contribuinte.

A partir da análise dos efeitos daí resultantes, algumas alternativas têm se mostrado atraentes no sentido de que, mediante a concretização de negociações tendentes a uma espécie de planejamento tributário no âmbito internacional, voltado para o alcance de compromissos sobre a eliminação de elementos nocivos oriundos das políticas fiscais em questão, os

⁴ Conforme dados disponíveis em: <https://www.mercosur.int/pt-br/politica-comercial/regime-de-origem-do-mercosul/> acesso em 22 de abril de 2022.

⁵ Dado disponível em: <https://referencia.com/americas/em-meio-a-tensoes-com-o-mercosul-uruguai-avanca-em-acordo-comercial-com-a-china/> acesso em 22 de abril de 2022.

problemas gerados pela evasão de divisas e pela lavagem de dinheiro, por exemplo, possam ser minimizados.

Se, por um lado, as existências de tratados e de acordos internacionais voltados para a minimização ou mesmo para a eliminação de barreiras tarifárias podem configurar um obstáculo à resolução de tão delicadas questões, é efetivamente mediante a cooperação internacional que planos de ação voltados para a tônica da questão podem se mostrar deveras eficazes. Neste passo, o incentivo aos Estados e territórios para introduzirem mudanças na legislação interna, de modo a viabilizar o intercâmbio de informações e promover a transparência nas práticas administrativas, bem como a negociação de acordos de comércio e de políticas aduaneiras mais equilibradas e transparentes tendem a ser a escolha mais interessante para a prática comercial.

Embora o Uruguai tenha modificado sua legislação, em 2007, este goza de vantagens consideráveis, em relação aos sócios maiores do MERCOSUL, seja via ALADI, seja via normativas mercosulinas, seja pelo seu regime tributário. A Lei 18.083, cobrou seu preço, com a redução de investimentos, mas resolvendo questões dentro do bloco mercosulino. O retorno, para o atual governo, não é suficiente. Frente o potencial chinês, o retorno a condição semelhante a “paraíso fiscal” é tentador. O apoio velado do atual governo brasileiro, mais interessado em confrontar o atual governo argentino enfraquece o bloco. A posição americana pode ser o diferencial.

6. Referências

BARBER, HOYT L. Tax Havens Today: the benefits and pitfalls of banking and investing offshore. New Jersey: John Willey & Sons, Inc., 2006.

CAPARROZ, Roberto. Comércio Internacional. São Paulo: Saraiva, 2012.

CHAMORRO, José María Vallejo. La competencia fiscal perniciosa en el seno de la OCDE y la Unión Europea. Nuevas Tendencias en Economía y Fiscalidad Internacional - Revista ICE, Madri, set./out. 2005, nº 825

CHRISTENSEN, John. Paraísos fiscais e corrupção – uma luta global. Observatório da Cidadania – Instituto Brasileiro de Análises Sociais e Econômicas, Rio de Janeiro, 2007.

DOWNS, Anthony. Uma teoria econômica da democracia. São Paulo: EDUSP, 1999.

- FARIA, José Eduardo. O Direito na economia globalizada. São Paulo: Malheiros, 2002.
- GOMES, Eduardo Biacchi. Manual de Direito da Integração Regional. Curitiba: Juruá, 2010.
- GUERRA, Sidney. Soberania e Globalização: o Fim do Estado-Nação? In: GUERRA, Sidney; SILVA, Roberto Luiz (Coord.). Soberania: antigos e novos paradigmas. Rio de Janeiro: Freitas Bastos, 2004.
- HARADA, Kyoshi. Direito Financeiro e Tributário. 17. ed. São Paulo: Atlas, 2008.
- KRONBERG, Helcio. A livre circulação de capitais no MERCOSUL. São Paulo: Hemus, 2003.
- MAGALHÃES, José Carlos de. Direito Econômico Internacional. Curitiba: Juruá, 2008.
- OCDE - Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômicos. www.oecd.org.
- PINTO, Edson. Lavagem de Capitais e Paraísos Fiscais. São Paulo: Atlas, 2007.
- POLAK, S. Constituição de companhias Off-Shore. Revista Contábil & Empresarial. Disponível em: <http://www.netlegis.com.br/indexRC.jsp?arquivo=/detalhesDestaques.jsp&cod=11668>. Acesso em: 10 nov. 2010.
- SILVA, Ricardo Jorge Rocha da. Paraísos Fiscais. Dissertação de mestrado do Instituto Superior de Contabilidade e Administração de Lisboa. Lisboa, 2012.
- SILVA, Roberto Luiz. Direito Econômico Internacional e Direito Tributário. Belo Horizonte: Del Rey, 1995.
- THORTENSEN, Vera. A OMC – Organização Mundial do Comércio e as negociações sobre investimentos e concorrência. Revista Brasileira de Política Internacional, Brasília, 1998, ano 41, nº 1.
- TORRES, Heleno. Direito Tributário Internacional. São Paulo: Revista dos Tribunais, 2001, P. 79. In Planejamento Tributário. Edison Carlos Fernandes. São Paulo: MP Editora, 2007, P. 22-23.