

VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO INTERNACIONAL

EVERTON DAS NEVES GONÇALVES

SÉBASTIEN KIWONGHI BIZAWU

TANIA LOBO MUNIZ

FABIO FERNANDES NEVES BENFATTI

Todos os direitos reservados e protegidos. Nenhuma parte destes anais 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: Everton Das Neves Gonçalves; Fabio Fernandes Neves Benfatti; Sébastien Kiwonghi Bizawu; Tania Lobo Muniz – Florianópolis; CONPEDI, 2023.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-65-5648-734-2

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

Tema: Direito e Políticas Públicas na era digital

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Encontros Nacionais. 2. Direito. 3. Internacional. VI Encontro Virtual do CONPEDI (1; 2023; Florianópolis, Brasil).

CDU: 34



VI ENCONTRO VIRTUAL DO CONPEDI

DIREITO INTERNACIONAL

Apresentação

Á luz da temática “Direito e Políticas Públicas na Era Digital”, teve lugar, nos dias 20 a 24 de junho de 2023, o VI Encontro Virtual do Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito. Diferentes trabalhos com distintos objetos, altamente significativos para o Direito Internacional, aportaram ao Grupo de Trabalho (GT) e trouxeram as perspectivas e discussões desenvolvidas em diferentes programas e instituições de ensino, proporcionando o contato mais próximo com esses objetos, o debate qualificado e enriquecedor e a democratização do conhecimento colocado à disposição da sociedade.

Essa diversidade denotou a imensidão do Brasil, que comporta diferentes Brasis e pontos de vista distintos e complementares, sendo elemento essencial para o caráter inovador das exposições e de “alimento” para nossos pesquisadores, para a academia e para a comunidade.

O GT em Direito Internacional I, coordenado por nós, ocorreu em 22 de junho tendo como monitora a competente Amanda. Contou com 19 trabalhos, dos mais relevantes, relacionados ao Direitos Internacional. As apresentações foram organizadas alinhando-as pela proximidade dos temas, que se conectaram e se complementaram, permitindo uma discussão enriquecedora. Introduzimos os trabalhos apresentados e seus respectivos autores:

Em seu artigo intitulado “O descompasso do Direito Internacional dos anos 1960 e a exploração espacial dos anos 2020: o caso da SpaceX/Starlink”, Gabriel de Oliveira Borba e Gustavo Ferreira Ribeiro avaliam as potenciais colisões entre a realidade atual, na qual os interesses privados em atividades comerciais no espaço se intensificam, e o Tratado do Espaço Sideral, sugerindo, ao mesmo tempo, a necessidade de se “reciclar” o tratado, reduzindo o anacronismo entre a regulação e o avanço da exploração espacial”, e o restabelecimento de “um novo equilíbrio entre o Direito Internacional Espacial e a atividade comercial no espaço”.

Arthur De Oliveira Souza e Alsidéa Lize de Carvalho Jennings Pereira abordam a “Historicidade de Gadamer como pressuposto fundamental para o pluralismo jurídico na América Latina”, apresentando a “hermenêutica de Gadamer, a qual define que toda interpretação depende de uma compreensão, visualizando o fenômeno hermenêutico como uma estruturação para a compreensão do ser”. Os autores buscam a compreensão do pluralismo jurídico na América Latina.

Diego Nobre Murta analisou a (In)possibilidade de criminalização internacional de Putin por crimes de guerra, partindo dos aspectos do Tribunal Penal Internacional (TPI), tendo em vista os direitos humanos como construção consciente e “a necessidade premente do Sistema Internacional de Proteção aos Direitos Humanos se reinventar e buscar mecanismos complementares que possam desestimular permanentemente qualquer iniciativa beligerante”.

Yasmine Coelho Kunrath e Zenildo Bodnar expuseram o artigo sobre “Interações jurídicas em um mundo transnacional: perspectiva extrajudicial”, chegando à conclusão de que as atividades notariais e registrais facilitariam o processo de transnacionalização em certa medida e proporcionariam uma maior efetividade para as interações jurídicas para a atividade extrajudicial em si e para a sociedade em geral.

William Paiva Marques Júnior discorre sobre “A necessária releitura da soberania internacional para o reconhecimento do constitucionalismo global”, concluindo no sentido de que “o diálogo institucional deve ser valorizado, uma vez que todo êxito do Direito Internacional se funda na solidariedade e na cooperação e não naquilo que consideram ser o individualismo “mercantilista” das preferências comerciais, dos projetos de investimento e do livre comércio”.

William Paiva Marques Júnior analisa as “Tendências e Perspectivas da integração regional Sul-Americana: o resgate da política diplomática da UNASUL”, considerando-se a A viabilidade de projetos integracionistas regionais diante do protagonismo do Brasil na concretização e retomada da integração sul-americana, especialmente no contexto de dinamização e celebração de novos acordos.

Mateus Catalani Pirani , Luigi Fiore Zanella Meireles e Adriana Machado da Silva abordaram a “legitimidade da não-intervenção: análise sobre a proteção, resgate e cooperação internacional pela vertente dos direitos humanos”, questionando a liderança de organização internacional diante da problemática da legitimidade de ingerências mediante a utilização de ferramentas como a Comissão da Construção da Paz.

Gustavo Ferreira Ribeiro em seu trabalho “Desconstruindo mitos sobre a paralisação do órgão de apelação da OMC e a ruptura do sistema de solução de controvérsias”, buscou desmistificar duas crenças sobre a paralisação Órgão de Apelação (OAp) do Sistema de Solução de Controvérsia (SSC) da Organização Mundial do Comércio (OMC)., ao

Vanessa Therezinha Sousa De Almeida analisa o “Cumprimento de pena no Brasil de crime praticado no Japão: extraterritorialidade, transferência de pessoa condenada e transferência de execução”, opinando-se pela afirmativa tal possibilidade e a necessidade de adaptação da sentença condenatória japonesa ao ordenamento jurídico brasileiro.

Angela Limongi Alvarenga Alves e Gabriela Soldano Garcez contribuíram com a pesquisa sobre “A conexão entre migração forçada e desenvolvimento, sob as lentes da desglobalização e dos direitos humanos”, analisando “a migração sob a lente do desenvolvimento (um nexos que tem dominado o debate e até determinado uma virada desenvolvimentista na governança migratória e na Agenda 2030, da Organização das Nações Unidas), desde a perspectiva política da desglobalização”.

Triciele Radaelli Fernandes e Fernando Hoffmann apresentaram a “Surveillance e mobilidade humana sob a égide imperial”, entrelaçando a teoria do “Império” constituída por Antonio Negri e Michael Hardt a partir de um estado de guerra global que pretende expandir a sistemática securitária, recaindo principalmente sobre os migrantes.

Ridivan Clairefont de Souza Mello Neto trouxeram a lume a questão dos “Refugiados ambientais: um conceito necessário à efetividade do desenvolvimento sustentável”, problematizando o reconhecimento da figura do refugiado ambiental e sua contribuição para maior efetivação da noção de desenvolvimento sustentável de Michel Prieur.

Rhana Augusta Aníbal Prado e Beatriz Souza Costa apresentaram a “Análise dos programas de ação ambiental da união europeia e sua natureza jurídica”, como compromisso do bloco com a agenda ambiental, principalmente com a defesa do meio ambiente natural e no estudo e enfrentamento contra as alterações climática, resultando na criação dos Programas de Ação Ambiental, os PAAs, em 1973.

Lailson Braga Baeta Neves, Fabiola Sayonara Araújo Baeta Neves e Beatriz Ramos Duarte Baeta Neves enfatizaram a “Autonomia privada e a proteção aos direitos humanos: necessidade do controle de convencionalidade”, demonstrando que “o mito da autonomia privada reforça a desresponsabilização de empresas, de todas as dimensões e nacionalidades, de suas ações violadoras dos direitos humanos”.

Eneida Orbage De Britto Taquary e Catharina Orbage De Britto Taquary Berino assentaram seu estudo desenvolvendo-se a “Convenção de Budapeste sobre crimes cibernéticos: os desafios para a implementação no Brasil”, destacando a “necessidade de se estabelecer na sociedade global instrumentos de cooperação para o combate aos crimes que são praticados

no ciberespaço, em razão do incremento de novas tecnologias. São objetivos identificar as condutas tipificadas como crime; conhecer os procedimentos para a investigação e produção de provas e analisar os meios de cooperação internacional”.

Guilherme Carneiro Leão Farias enfatizou “A eficácia extra partes à luz e à sombra das convenções de Viena sobre o direito dos Tratados”, objetivando identificar e analisar as principais lacunas nas mencionadas convenções, sobretudo, no contexto da humanização do Direito Internacional.

Erika Karine Santos discorre sobre a “Convenção de Mérida e direito brasileiro: combate à corrupção com base no art. 12, §2º, da lei de introdução às normas de direito brasileiro, e no código de processo civil”, mostrando-se a necessidade para adotar novos programas, fiscalizações e legislações, que efetivamente enfrentassem tal problemática, a exemplo da cooperação internacional.

Edson Ricardo Saleme , Marcelo José Grimone e Cleber Ferrão Corrêa trata “Do Acordo Mercosul União Européia: possibilidades futuras” em que demonstram “os aspectos relativos ao desenvolvimento do agrobusiness entre Brasil e Europa que reside nas metas estabelecidas na política do green deal”, superando-se as divergências entre as partes.

A vida é verdadeira incógnita. Por que estamos aqui? Qual nosso destino? Temos um destino? E, se temos, é comum? Enfim... tantos os questionamentos.. Parece-nos que o Direito Internacional se aproxima da verdade existencial na medida em que, vencendo preconceitos e animosidades, "perdoando" e buscando a conciliação e a compreensão; próprios da diplomacia, do entendimento, da percepção do outro; aproxima os povos. O mundo (Planeta) torna-se pequeno em vista da grande aldeia tecnológica e os povos necessitam de soluções imediatas para suas dores e misérias existenciais. Resta portanto; a nós estudiosos da Ciência Jurídica, apontar caminhos; ainda que insipientes, para um futuro promissor de vida. É isso que se intenta pelos nossos estudos ora apresentados. Adiante na leitura, adiante na práxis político-ideológica da alteridade.

Everton Das Neves Gonçalves

Universidade Federal de Santa Catarina

Sébastien Kiwonghi Bizawu

Escola Superior Dom Helder Câmara

Tânia Lobo Muniz

Universidade Estadual de Londrina

A COOPERAÇÃO INTERNACIONAL TRIBUTÁRIA COMO LIMITE À CONCORRÊNCIA DESLEAL, SEGUNDO A ÓTICA DA OCDE

INTERNATIONAL TAX COOPERATION AS A LIMIT TO UNFAIR COMPETITION, ACCORDING TO THE OECD PERSPECTIVE

Rogério Luiz Nery Da Silva ¹
João Porto Silvério Júnior ²
Karolyne Aparecida Lima Maluf ³

Resumo

O tema do estudo consiste em conhecer os possíveis perfis de eficiência na fiscalização tributária; o recorte da pesquisa se faz sobre a prática de cooperação internacional, nos âmbitos intergovernamental e interinstitucional. O problema de pesquisa consiste em responder à seguinte pergunta: Como justificar a necessidade de cooperação internacional entre órgãos de controle com o fito de redução de fraudes fiscais? As justificativas da pesquisa e da natureza de seu problema se amparam pela causação de severos danos decorrentes da prática de concorrência internacional desleal pela obtenção de vantagens indevidas por desvirtuação de favores fiscais. O objetivo geral da pesquisa consiste em responder ao problema de pesquisa e consiste em aprimorar a cooperação tributária internacional. Objetivos específicos cumprem a função de: a) analisar mecanismos de assistência mútua entre países; b) conceituar elisão, evasão e elusão fiscais; c) reconhecer os benefícios da cooperação internacional na redução de fraudes. O trabalho adota por estrutura o seguinte sumário: Introdução; 1) Cooperação internacional, assistência mútua e suas potencialidades; 2) a ameaça constituída pela elisão fiscal, evasão fiscal e pelo emprego de off shores; 3) a cooperação tributária internacional como antídoto às práticas de evasão e sonegação fiscal; Considerações finais. A metodologia de pesquisa é dedutiva, com emprego da seguinte hipótese: A adoção de condutas de controle em conformidade com os

¹ Pós-Doutor Droits Fondamentaux/Science Politique (Université de Paris X). Doutor em Direito (Unesa). Professor-Doutor (Mestrado/Doutorado - Direito - UNOESC); Professor Mestrado Profissional (Direito do Agronegócio - UNIRV). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/127540036993255>; ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-4317-5903>. E-mail: dr.nerydasilva@gmail.com

² Doutor em Direito Processual pela PUC-MG e Università Degli Studi di Roma 3 (2013); Professor Permanente no Mestrado Profissional (Direito do Agronegócio - UNIRV). Lattes: <http://lattes.cnpq.br/8323553235935271>; ORCID: <https://orcid.org/0000-0002-0633-9318>; E-mail: portosilverio@uol.com.br

³ Mestranda em Direito do Agronegócio (UNIRV). Especialização Direito Tributário (UNIDBSCO), Direito Empresarial (FALEG) e Direito Público (Damásio); Procuradora Jurídica (Chapadão do Céu/GO - 2021-2023). ORCID: <https://orcid.org/0000-0001-6368-9318>; Lattes: <http://lattes.cnpq.br/4218765110638103>. E-mail: karolyne_alm@hotmail.com

apontamentos da OCDE. O resultado projeta potencial harmonização dos sistemas de controle tributários e conseqüente recuperação da fronteira arrecadatória por uma fiscalização mais eficiente em resposta aos esforços em sentido contrário.

Palavras-chave: Concorrência tributária, Cooperação internacional, Elisão fiscal, Elusão fiscal, Evasão fiscal

Abstract/Resumen/Résumé

The issue of the study consists of approaching the possible profiles of efficiency in tax inspection; the focus of the research is on the practice of international cooperation, in the intergovernmental and interinstitutional spheres. The research problem consists of answering the following question: How to justify the need for international cooperation between control bodies with the aim of reducing tax fraud? The justifications for the research and the nature of its problem are supported by the cause of severe damage resulting from the practice of unfair international competition for obtaining undue advantages by distorting tax favors. The general objective of the research is to respond to the research problem and is to improve international tax cooperation. Specific objectives fulfill the function of: a) analyzing mutual assistance mechanisms between countries; b) conceptualize tax avoidance, evasion and elusion; c) recognize the benefits of international cooperation in reducing fraud. The work adopts as structure: Introduction; 1) International cooperation, mutual assistance and its potentialities; 2) the threat posed by tax avoidance, tax evasion and offshore employment; 3) international tax cooperation as an antidote to tax evasion and evasion practices; Final considerations. The research methodology is deductive, using the following hypothesis: the adoption of control behaviors in accordance with the OECD notes. The result projects a potential harmonization of tax control systems and consequent recovery of the tax collection frontier through more efficient inspection in response to efforts in the opposite sense.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Tax competition, International cooperation, Tax avoidance, Tax elusion, Tax evasion

INTRODUÇÃO

O presente trabalho tem como objeto de estudo o tema referente à cooperação tributária internacional, com recorte na avaliação das normas de cooperação tributárias mais rígidas voltadas a garantir maior efetividade no combate à sonegação e à injustiça fiscal.

A pesquisa se revela imprescindível para verificação dos motivos pelos quais as práticas fraudulentas contra a ordem tributária têm aumentado, sobretudo no âmbito internacional. A globalização, além de estreitar laços com outros Estados internacionais, proporcionou a utilização de mecanismos, legais e ilegais, como meio para obtenção de vantagens fiscais.

O processo de burocratização empresarial e alta carga tributária incidente sobre as operações comerciais fez com que muitos contribuintes destinassem seus investimentos e valores para países onde a tributação é inferior ou inexistente. Somados esses fatores às práticas ilegais, constata-se que essas condutas ilícitas lesam o livre comércio das atividades econômicas, motivo pelo qual deve ter atuação do Estado para abster os atos ilegais.

A prática tem propiciado o surgimento de concorrência desleal em âmbito internacional e protagonizou diversos debates realizados pelos órgãos reguladores internacionais, visto que a obtenção de créditos tributários reflete nos custos da produção e preços praticados, bem como integram as receitas primárias dos Estados. A discussão sobre essa temática ainda tem preocupado o mercado internacional.

A partir disso, o que se objetiva com o presente trabalho é identificar quais são as condutas que o Brasil ainda pode adotar para aprimorar os acordos de assistência mútua e contribuir com a cooperação tributária internacional e como consequência aumentar a arrecadação estatal.

Por sua vez, o estudo prevê como hipótese a possibilidade do Brasil adotar as medidas já apontadas em relatório emitido pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento (OCDE) e atualizar o tratado internalizado e os acordos de assistência mútua que resultaram deste.

A pesquisa em questão utilizará o método dedutivo, com um cunho principalmente exploratório entre legislação, doutrinas e decisões judiciais, com a finalidade de se atingir a máxima e identificar a solução do conflito, sanando assim a divergência nas decisões judiciais e administrativas. Ao final, resulta através da pesquisa, uma compreensão do texto a partir confirmação da hipótese prevista inicialmente.

1 COOPERAÇÃO INTERNACIONAL E ASSISTÊNCIA MÚTUA

Para que reste possível a manutenção do Estado e a prestação de serviço público à população, faz-se necessária a instituição de tributos que conceituam-se como pagamento realizado pelo cidadão que permite o funcionamento e organização estatal, o qual somente pode ser exigido em virtude de lei. Isso significa que para que seja possível disponibilizar serviços públicos aos cidadãos, é necessário que haja uma cobrança de valores dos contribuintes que financiam o funcionamento da máquina pública.

Esse relacionamento de direitos e deveres existente entre a Administração Pública e os cidadãos, ora, possíveis contribuinte faz-se imprescindível para a sua atuação contemporânea. Diante dos novos comportamentos apresentados, tanto pela máquina pública como pelos particulares, os mecanismos utilizados para uma cobrança, seja judicial ou administrativa igualmente precisam passar por uma modernização para acompanhar a vivência da globalização (BEVILACQUA; BASTOS, 2022).

O Direito Tributário é o meio pelo qual estuda-se essas garantias e deveres do contribuinte e configura-se como o mecanismo garantidor, por meio da fiscalização da arrecadação. Cada Estado detém de seus sistemas próprios de arrecadação, o que proporciona uma disparidade em âmbito internacional, perante os contribuintes. Todavia, há uma preocupação latente quanto ao uso de artifícios ilícitos que o contribuinte utiliza para esquivar-se do cumprimento de obrigações principais e acessórias, o que acarreta conduta lesiva ao Fisco, uma vez que essas condutas ocasionam a perda de receita Estatal (KHOURY, 2006).

Contudo, a globalização, além de diminuir distância e melhorar a conexão entre pessoas e países, trouxe igualmente certas preocupações resultantes dessa integração mundial. Os avanços tecnológicos fomentaram a participação de pessoas físicas e jurídicas no comércio exterior, mas também proporcionaram complexidade a essas interações, que agora necessitam de soluções e aprimoramento das relações entre os Estados internacionais. Resultou-se, à vista disso, na diminuição da arrecadação de diversos países, e por consequência no aumento de práticas ilícitas com a finalidade de burlar o fisco (MACHADO, 2021).

A necessidade de os países estrangeiros aprimorarem suas técnicas para potencializar seus instrumentos, esforços e métodos de obtenção de informações, se comparada suas ações de forma isolada. Dessa concepção de compartilhamento de informações e ações mútuas é que advém os primeiros modelos de redes administrativas e conexões de entes distintos, dotada de espontaneidade ou obrigatoriedade, dentre outras especificações que auxiliam no desempenho da função pública de arrecadação (BITENCOURT NETO, 2017).

O que se verifica é que a atuação do setor público de forma piramidal, não assegura a eficiência, como princípio da Administração Pública. Ao contrário, a multiplicidade dos entes governamentais, ora, Estados que se integrem com o objetivo de colaboração, além de tornar sua atuação eficaz, converte a integração numa necessidade a ser observada em âmbito internacional (BITENCOURT NETO, 2017).

Essa preocupação foi alvo de discussão na OCDE, bem como pela Organização das Nações Unidas (ONU), em 1988, quando, na oportunidade, foi elaborada uma Convenção responsável por dispor sobre a assistência mútua administrativa, no âmbito tributário. Essa assistência foi desenvolvida para utilização dos países-membros da OCDE e Estados Membros do Conselho da Europa (SALES; BORGES; MEIRA, 2019).

O Brasil se comprometeu com o G20¹ à adoção de padrões necessários a partir de 2018, momento em que a Receita Federal passou a ter um amplo acesso sobre as operações financeiras dos brasileiros. Em 2016, a Convenção Multilateral sobre Assistência Mútua Administrativa em Assuntos Fiscais foi aprovada mediante Decreto Legislativo n. 105 de 14 de abril de 2016.

A normativa emprestou validade jurídica à chamada “troca de informações”, por meio das assistências administrativas (BRASIL, 2016), o que tem tornado possível a realização de verificações fiscais simultâneas, cobrança de créditos e procedimentos cautelares entre outras atuações.

A comunicação realizada entre os países objetiva primordialmente a minimização de condutas lesivas e ilícitas que possam causar danos e perdas às receitas tributárias. A medida trouxe a possibilidade de notificação de documentos e troca de informações. Assim, esse instrumento compreende num padrão para realização de diversos acordos bilaterais que obriga somente as partes constantes nos termos fixados (OLIVEIRA, 2019).

O art. 26 do Tratado Modelo da OCDE, ainda que não tenha de obrigatoriedade de utilização na forma em que se encontra, foi utilizado como a base para os acordos firmados por muitos países no combate a bitributação, não obstante não fossem membros da organização (SOUZA, 2003).

Este modelo permite que um Estado solicitante realize fiscalização, efetue lançamento e cobre créditos tributários tão somente com base em documentos e informações fornecidas

¹ O G20 é uma organização criada na década de 1990 e seu principal objetivo é funcionar enquanto um fórum de diálogo entre as principais economias. O grupo reúne em seu conselho 19 países e um bloco econômico, a União Europeia, sendo o Brasil uma das potências abarcadas. Alguns países são chamados a compor a cúpula em discussões ou reuniões anuais (MALAR, 2021).

pelo Estado para o qual foi solicitado. Perceptível que após a realização de acordos entre as partes é que resultará em vinculação dos que firmarem o termo.

Vale salientar que a Convenção estabelece que as informações só podem ser repassadas a pessoas ou autoridades responsáveis pelo andamento da cobrança tributária. Excetua-se dessa situação a utilização de dados fornecidos pelo Estado solicitado em decurso de audiências públicas de tribunais ou até mesmo sentença judicial. A troca de informações deve observar a não obrigatoriedade no que concerne às práticas que não correspondam com a legislação do Estado contratante, ora solicitado.

Assim, para que reste possível a colação entre os países e a cooperação em matéria tributária, faz-se necessária o acesso a informações bancárias, questão já discutida pelo Supremo Tribunal Federal em Tema 225² de Repercussão Geral (BRASIL, 2016). O entendimento firmado foi no sentido de que o poder dado às autoridades e agentes fiscais pelo art. 6º da Lei Complementar n. 105/2001³ não afronta o direito ao sigilo bancário, uma vez que está sendo utilizado para observar o princípio da capacidade contributiva. Tal mecanismo é imprescindível para as investigações, bem como para efetividade da troca de informações.

O fornecimento de dados entre Estados auxilia no desempenho da arrecadação tributária, na gestão e controle de contribuintes transnacionais. Em outras palavras, essa instrumentalização possibilita a fiscalização e adequação dos atos praticados pelo contribuinte às normas internas de cada Estado, respeitando a legislação daquele que fornece a informação (KHOURY, 2006).

O Modelo de Convenção Fiscal, portanto, como conteúdo do art. 26 da OCDE, resultou do avanço da tecnologia e das comunicações globais. O instrumento tornou-se imprescindível para evitar a dupla tributação decorrente das divergências existentes nos sistemas jurídicos-tributários dos países. O modelo serve como um padrão não vinculativo que fornece aos Estados internacionais um mecanismo para troca de dados e documentos que possam auxiliar o Estado solicitante no cumprimento de sus normas tributários pelos seus contribuintes.

² Tema n. 225 do STF: I – O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal; II – A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN (BRASIL, 2016).

³ Art. 6º. As autoridades e os agentes fiscais tributários da União, dos Estados, do Distrito Federal e dos Municípios somente poderão examinar documentos, livros e registros de instituições financeiras, inclusive os referentes a contas de depósitos e aplicações financeiras, quando houver processo administrativo instaurado ou procedimento fiscal em curso e tais exames sejam considerados indispensáveis pela autoridade administrativa competente (BRASIL, 2001).

2 ELISÃO FISCAL/EVASÃO FISCAL/OFFSHORES

A partir da criação de um mecanismo de controle das operações tributárias utilizado pelos Estados, a alternativa dos contribuintes foi a utilização de estratégias, com acomodação de residência fiscal em países estrangeiros. A conscientização das consequências da troca de informações, como o aumento de práticas ilícitas, evasão e fraudes tributárias, fortaleceu os acordos bilaterais, as chamadas convenções sobre dupla tributação.

Ainda assim, a corrida pelas vantagens econômicas frente a alta carga tributária assumida no Brasil, faz com que muitos contribuintes recorram as condutas não permitidas pela legislação. O fato é que, não obstante não tenha sido esse o objetivo, as convenções fiscais resultaram, além de dirimir a fraude, na redução dos obstáculos que impediam o investimento, visto que os acordos tem o condão de, como já analisado anteriormente, eliminar ou ao menos reduzir a bitributação.

Ao contrário do que ocorre na dupla tributação, o contribuinte pode se utilizar das convenções fiscais realizadas entre os países para se furtar do pagamento de suas obrigações tributárias ou reduzi-las de modo significativo. A dupla tributação resulta de uma situação ou rendimento transnacional não prevista em nenhum sistema tributário dos Estados envolvidos no acordo em questão. Diversos podem ser os motivos pelos quais isso ocorre, tais como em razão da previsão equivocada da tributação pelo outro Estado (FERREIRA, 2022).

Constata-se, portanto, que ao observar toda a tributação que atinge seus investimentos e operações, o contribuinte que busca um meio de reduzir os seus custos acaba por escolher entre dois caminhos: o planejamento tributário como um meio lícito ou condutas tipificadas como crime na ordem jurídica tributária.

A prática de atos permitidos ou não defesos em lei, com intuito de redução fiscal, ainda que prejudique a arrecadação do Fisco, não será tipificado como crime tributário. Ao contrário, configura-se a chamada elisão fiscal e consiste num meio estratégico de conduzir as operações comerciais, observando quais estão livres de tributação ou podem ser realizadas de maneira menos onerosa (CREPALDI, 2019). Esse instituto justifica-se pela impossibilidade de obrigar o contribuinte a realização de determinada operação em virtude de outra (AMARO, 2019).

Diante dessa circunstância, a legislação brasileira não proíbe que pessoas físicas ou jurídicas busquem uma economia fiscal por meio de mecanismos legítimos, como forma de desempenhas suas atividades de forma menos onerosa e que essa estratégia o ausente do pagamento de tributos que não tenham previsão como fato gerador. Essa atividade preventiva

que objetiva redução de incidência tributária pode resultar da própria previsão em lei ou de lacunas deixadas por ela.

Isso significa que o contribuinte detém de uma margem de escolha para praticar suas condutas operacionais. Seja em virtude de planejamento ou de estratégias, observada as proibições legais, será possível realizar escolhas que não são atingidas pela tributação. Tal atuação já foi objeto de questionamento em Ação Direta de Inconstitucionalidade n. 2446. Por maioria dos votos, restou sedimentado que a autoridade fiscal pode “desconsiderar atos praticados com finalidade de dissimular a ocorrência do fato gerador do tributo ou a natureza dos elementos constitutivos da obrigação tributária” (BRASIL, 2001).

O voto da Ministra Carmen Lúcia esclareceu que neste caso, o fato gerador, previsto em lei anteriormente, já se materializou, isto posto, o ato de dissimulação tem intenção de lesar o fisco. Explica que, na verdade, apesar de conhecida como norma antielisão, o parágrafo único do art. 116 do Código Tributário Nacional trata de evasão fiscal, como forma de omitir-se ao pagamento de obrigação devida (BRASIL, 2001).

Por sua vez, conceitua-se como evasão fiscal, também referenciado como sonegação fiscal, a utilização de atos ou procedimentos em desconformidade com a previsão legal, ilicitamente, como forma de furtar-se do pagamento de tributos. Entre os métodos empregados para atingir a evasão está a omissão de informações, declarações falsas, alteração de documentos, dentre outros (CREPALDI, 2019).

É possível concluir que o contribuinte age conscientemente nessa prática, com intenção de se esquivar de seus deveres fiscais, com intuito de reduzir ou eliminar por completo o pagamento de suas obrigações tributárias. Salienta-se que esses artifícios, ao contrário da elisão fiscal, são realizados posteriormente à materialização do fato gerador e por isso é visto como prática fraudulenta.

Faz-se necessário destacar dessas duas formas apresentadas a elusão fiscal configurada a partir do abuso da prática da elisão fiscal. Há uma linha tênue que separa a elisão da elusão, onde o contribuinte utiliza de simulação de um negócio jurídico específico com a finalidade de esgueirar-se da ocorrência do fato gerador e incidência da tributação (ALEXANDRE, 2016). Apesar de lícito, o ato é praticado de forma ardilosa, motivo pelo qual autoridade fiscal poderá aplicar o já citado parágrafo único do artigo 116 do CTN.

Apesar de sutis, há diferenças entre os conceitos de elisão, evasão e elusão fiscal. É necessário, primeiramente, que se analise a legalidade dos atos praticados. A elisão, assim sendo, trata-se de um planejamento estratégico tributário, que utiliza das normas previstas no ordenamento, para verificação dos melhores atos e procedimentos que não serão objetos de

tributação ou que detenham de uma incidência menor que outros procedimentos. Ao contrário, na evasão tem-se a consciência da ilicitude no momento da subsunção do fato à norma, ou posteriormente.

No que se refere as formas e locais onde se conduz esses institutos acima, conceitua-se paraíso fiscal o local onde transações financeiras, comerciais ou industriais, de natureza internacional, são simplificadas, ausente de controle estatal rígido, interferência do Estado com o viés de arrecadar aos cofres públicos (PENTEADO, 2007). Destarte, a União considera como paraíso fiscal, qualquer ente internacional com dependência tributária autônoma que detenha de carga fiscal reduzida ou ínfima e que desfrute ou não de sigilo societário.

Os paraísos fiscais podem ser puros, quando não há qualquer cobrança de impostos, mas tão somente as taxas e licenças; ou relativos, quando há uma incidência irrisória da tributação. Em sua maioria, tributam apenas quando as transações financeiras forem praticadas naquele território. No Brasil, há previsão legal quanto aos paraísos fiscais e empresas *offshore*, conforme Lei n. 9.430/1996 (BRASIL, 1996), regulamentadas pela Instrução Normativa da Receita Federal n. 1.037/2010 (BRASIL, 2010).

Conhecida no campo societário, o mecanismo da inversão corporativa se define pela abertura de filial de empresa original estabelecida em território brasileiro. Dessa forma, é utilizada quando a empresa objetiva alcançar uma jurisdição fiscal favorecida. Após a criação da filial, a estratégia é que esta adquira as ações ou ativos da empresa sede, funcionando como empresa original (MELLO, 2014). Empresas que se utilizaram da inversão corporativa, a título de exemplo são Google, Microsoft e Facebook (CHAGAS, 2020).

Desse modo, os paraísos fiscais, ainda que institutos dentro dos parâmetros legais, são questionados quando utilizados para ocultação de evasão fiscal. Ou seja, operações criminosas são acobertadas pela blindagem existente na legislação desses países que tem diminuta ou nenhuma tributação.

Imperioso ressaltar que as empresas *offshore*, estruturas societárias privilegiadas, em certas ocasiões são utilizadas como empresas de fachada, visando o acobertamento da origem criminosa de valores, por meio do sigilo comercial e bancário que resguarda essas operações (SILVA, 2000).

De modo mais específico, o *offshore* pode configurar-se como pessoa jurídica que tem seu funcionamento fora do território onde se localiza, ou se sua matriz, ou do domicílio dos seus controladores. Sua finalidade principal é servir seus sócios, por isso detém de forma jurídica livre (PENTEADO, 2007). Referem-se a empresas criadas com o cunho de facilitação empresarial, ainda que sejam originadas de outras pessoas jurídicas. Essas empresas detém de

direitos e deveres advindos da sua personalidade jurídica eu diferencia das personalidades de seus sócios (OLIVEIRA, 2012).

Evidente que esse tipo empresarial se tornou atraente as empresas brasileiras pelas suas características, ou seja, proteção patrimonial, supressão total ou redução significativa da incidência tributária, potencialização de lucros resultantes de investimentos em ativos ou financeiros em outros territórios fiscais. Esse favorecimento é latente quando comparado ao funcionamento de uma empresa no Brasil (MELLO, 2014).

Resta claro que em alguns momentos há que se fazer a análise da legalidade das formas suscitadas dependente do tempo em que os atos são praticados para configuração de um ou outro instituto. Logo, se o objetivo é impedir, postergar ou reduzir a tributação e o ato é praticado antes da materialização do fato gerados observadas as previsões legais, tem-se uma elisão. Contudo, se os atos são arditosamente realizados no momento da incidência ou posteriormente, restará configurado a evasão fiscal, ainda que seja chamado de planejamento tributário.

Da mesma maneira, nota-se, portanto, o quão apazível pode ser a constituição de *offshore* ou outros tipos societários em paraísos fiscais. Se os sócios são proprietários de muitos imóveis, conclui-se que a constituição desta, com responsabilidade limitada, é um mecanismo atrativo. Ainda pode ser utilizado quando a pretensão for única e exclusivamente a preservação ou maximização de ativos e valores.

3 A ATUAÇÃO DA COOPERAÇÃO TRIBUTÁRIA INTERNACIONAL COMO MEIO PARA DIRIMIR PRÁTICAS DE EVASÃO E SONEGAÇÃO FISCAL

Os motivos pelos o contribuinte são levados a sonegar podem ser muitos. A escolha entre estar em conformidade com a legislação tributária e contribuir para que a máquina pública detenha de recursos para prestação de serviços a coletividade confronta diretamente o objetivo individual de economia fiscal e obtenção de lucros. O cenário é atraente à evasão fiscal quando o contribuinte considera o mercado internacional e os meios de evadir-se das obrigações tributárias. Em termos de sobrevivência econômica, questiona-se se a irregularidade tributária compensa.

Ressalte-se que parte dos contribuintes analisam se os valores suportados nas punições pelo não pagamento, são inferiores aos que deveriam ter sido recolhidos. A sanção da evasão não é automática, depende de fiscalização, a qual pode não vir a ocorrer. Atrelado a esse entendimento, os contribuintes muitas vezes optam por aplicar seu capital e investimentos em

territórios fora do Brasil, menos oneroso e mais favorável economicamente, com possibilidades de isenções e outros benefícios fiscais (SZAJNB; JARDIM; PAGANELLA, 2021).

A globalização intelectual publicizou o uso de artifícios – lícitos e ilícitos – para obtenção de vantagens e economicidade no âmbito tributário. As formas de execução das estratégias podem ser mudança territorial de operação, modificação de local de origem da matéria-prima, dentre outros locais que, fora do país pode propiciar benefícios fiscais (HUCK, 1997).

Logo, observa-se a crescente utilização dos chamados paraísos fiscais ou países que detenham de regimes tributários privilegiados. Assim, os contribuintes que adotam essa prática buscam ultrapassar as vantagens lícitas já oferecidas pelo país momento em que coopera com a concorrência internacional, deixando de considerar o efeito danoso que tais condutas ensejam à economia nacional.

Faz-se necessário constatar que os danos ao financiamento da máquina pública podem ocorrer não somente quando constatada a ilicitude da operação, mas igualmente quando empresas de grande porte lançam mão de planejamentos tributários agressivos, como nos casos dos mecanismos em estudo. As empresas se valem de lacunas legislativas, da escassez de informação e da ausência de regulamentação para ampliar seus lucros, resultando em prejuízos para os seus Estados. (BÁRCENA, 2016).

Compreende-se que ao buscar obter vantagens tributárias individuais, muitas pessoas físicas ou jurídicas provocam uma concorrência internacional. Isso porque os países acabam modificando ainda mais suas legislações fiscais, com o intuito atrativo. Todavia, essa concorrência se mostra desleal, visto que oferecem vantagens desonestas causadoras de alvoroço na economia internacional.

As consequências decorrentes da evasão fiscal, do uso de paraísos fiscais, da prática de lavagem de dinheiro e de outras tantas práticas ilícitas têm provocado discussões entre os mais variados organismos internacionais, com a finalidade de estimular a criação de uma efetiva regulamentação e a própria elaboração de políticas públicas para garantia da livre concorrência internacional.

Em 1998, a Organização de Cooperação e de Desenvolvimento Econômico emitiu um relatório dispôs sobre corrosão provocada nos países com a atuação dos paraísos fiscais e regimes privilegiados. O relatório também recomenda a adoção de medidas para o aumento da efetividade das normas, a elaboração de tratados e a intensificação da cooperação entre os países, no âmbito tributário, como meio de desmanchar a concorrência desleal (*ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT*, 1998).

Como continuação da atuação desse órgão de controle internacional, recentemente, em 2016, foi proposto o projeto *Base Erosion and Profit Shifting* (BEPS), significando, em tradução livre, “Erosão da Base Tributável e Transferência de Lucros”. O objetivo dessa proposta é defrontar práticas que corroem a base dos sistemas tributários dos países e que incentivam a transmissão de arrecadação para paraísos fiscais que prejudicam a economia mundial (ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT, 2016).

A OCDE, em seu relatório sobre o desempenho do Brasil, quanto ao combate às práticas que desestimulam a arrecadação, destaca em alguns apontamentos que, sob alguns aspectos, faltam medidas como a adoção de políticas tributárias sustentáveis e a incidência de tributos sobre o carbono no consumo de energia.

Quanto ao Projeto BEPS, o relatório informou um bom desempenho brasileiro que adotou os padrões mínimos, todavia, a OCDE apontou as ações que ainda não foram implementadas como as adequações a nova Convenção Modelo em Matéria Tributária sobre Renda e sobre Capital da OCDE (THORSTENSEN; NOGUEIRA, 2020).

Verifica-se que o percurso será longo para dirimir as fraudes tributárias, a evasão fiscal, e para monitorar mesmo os mecanismos legais, tais como os de planejamento tributário mais agressivo. A iniciativa deve se pautar pela cooperação entre os países, visto que os recursos para fiscalização aumentam a partir de acordos de assistência mútua administrativa.

Ao participar dos projetos propostos pela OCDE, o Brasil mostra grande interesse a combater às práticas que visem burlar a arrecadação. Contudo, é necessário um enfretamento de modificações do Modelo da Convenção proposto no art. 26 pela OCDE, para realização de melhorias nessa assistência mútua entre países.

4 CONSIDERAÇÕES FINAIS

A integração dos mercados internacionais resultante da globalização igualmente possibilitou que os contribuintes se utilizassem de manobras para furtar-se de suas obrigações tributárias. Essas práticas podem ocorrer de forma lícita, respeitando as previsões legais para que não ocorra a subsunção do fato a norma, ou ilícitamente, ocorrida após a constatação da ocorrência do fato gerador, mediante adoção de condutas criminosas por parte do contribuinte.

As manobras praticadas podem incorrer em elisão, evasão ou elusão fiscal. Faz-se necessário salientar que a diferença entre estes institutos está no tempo em que ocorrem e na

observância ou não da legislação brasileira. É fato que o planejamento tributário, procedimento que vem ganhando força e espaço, pode se utilizar das previsões legislativas para que haja, através de um panorama da vida tributária da pessoa física ou jurídica, a redução da carga tributária a ser suportada.

Quando observadas essas condutas em âmbito nacional, verifica-se que a solução não depende tão somente do âmbito interno, pois muitos atos podem ser praticados externamente e direcionarem para situações elisivas. É crucial que haja uma cooperação, chamada também de assistência mútua administrativa, a qual muitas administrações tributárias têm firmemente aderido com o objetivo de atingir uma transparência fiscal e aumentar a arrecadação para o funcionamento da máquina administrativa de seus Estados.

O monitoramento tributário se tornou imprescindível para dirimir o problema da concorrência desleal global. Os acordos entre os países permitem uma fiscalização efetiva, por meio da troca de informações que somente poderá ser feita, respeitando as legislações de cada Estado cooperador.

Nesse sentido, o Brasil foi identificado em relatório da OCDE, cujo documento demonstrou sua atuação ativa, ao adotar o modelo de convenções e ter colocado em prática com alguns países. Ressalta-se que os tratados bilaterais têm como possíveis escopos evitar os extremos representados pela dupla tributação e pela não tributação. O objetivo dos países também se revela em não comprometer as atividades estatais, as quais são determinantes para prestação do serviço público à coletividade.

O presente estudo permite sustentar a admissibilidade e a necessidade de revisão dos acordos realizados em matéria tributária. A participação nos projetos desenvolvidos pela OCDE é mecanismo eficaz de controle e repressão à evasão fiscal e outras práticas fraudulentas que atentam contra a legislação tributária. De lege ferenda, sugere-se que uma eficaz alteração da legislação brasileira, tendo por finalidade desburocratizar a atual dinâmica, poderá se constituir em instrumento poderoso de repressão a amplo rol de condutas criminosas.

As práticas elisivas e as elusivas, fraudulentas ou corruptivas, por sua própria natureza, demandam certa criatividade por parte de seus executores, no sentido de encontrarem as possíveis lacunas, incompletudes ou duplicidades de sentido nos textos legais e delas se beneficiar, por meio de um planejamento tributário eficaz. Ainda que legais, essas práticas resultam em perdas de arrecadação para o erário, que não se escudam em situações do fato tributário, mas, em verdade, no mais das vezes, em meias verdades, quase que puramente semânticas, escudadas em fragilidades redacionais ou em eventual ingenuidade legislativa,

ambas de fácil captura pelas construções de planejamento astuto e estratégica em matéria tributária.

A cooperação internacional em matéria tributária pode contribuir para melhor instruir desde os legisladores internos infraconstitucionais, assim como para instruir os membros dos órgãos de controle arrecadatório e as respectivas secretarias de receitas para realizarem a gestão dos processos tributários atentos às armadilhas que o texto tributário pode conter, de modo a prevenir que a redação dos conteúdos de previsão dos fatos geradores tributários, assim como o processamento do crédito e a execução dos débitos possam se dar da forma mais eficiente possível.

REFERÊNCIAS BIBLIOGRÁFICAS

ALEXANDRE, Ricardo. **Direito Tributário Esquematizado**. 10. ed. Rio de Janeiro: Forense, 2016.

AMARO, Luciano. **Direito Tributário Brasileiro**. 23. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

BÁRCENA, Alicia. **Paraísos Fiscais e o Financiamento da Agenda 2030**. Santiago de Chile: Comissão Econômica para a América Latina e o Caribe, CEPAL, 2016.

BEVILACQUA, Lucas; BASTOS, Verônica Issi Simões. Cooperação Interinstitucional entre a Esfera Judicial e a Administração Pública: Um Novo Modelo para Arrecadação Tributária. **Revista Eletrônica de Direito Processual, online**, vol. 23, n. 2, 2022.

BITENCOURT NETO, Eurico. **Concertação Administrativa Interorgânica: Direito Administrativo e Organização no Século XXI**. Lisboa: Almedina, 2017.

CHAGAS, Vitória Solano Pantoja. **A utilização de empresas offshore em paraísos fiscais para fins de planejamento tributário e sucessório: principais aplicações e requisitos para a licitude**. 2020. 78 f. Monografia (Graduação em Direito) – Faculdade de Direito, Universidade Federal do Ceará, Fortaleza, 2020.

CREPALDI, Silvio. **Planejamento Tributário: Teoria e Prática**. 3. ed. São Paulo: Saraiva Educação, 2019.

FERREIRA, Enzo Augusto Trombela. **Da Elisão a Evasão Fiscal: os frágeis liames jurídicos que circundam as diferenças na execução dessas práticas**. 2022. 47 f. Trabalho de Conclusão de Curso (Bacharel em Direito), Pontifícia Universidade Católica de Goiás, Goiás, 2022.

HUCK, Hermes Marcelo. **Evasão e Elisão: Rotas Nacionais e Internacionais do Planejamento Tributário**. São Paulo: Saraiva, 1997.

KHOURY, Laila José Antônio. **A Troca de Informações e a Redução da Evasão e da Elisão Tributária Internacional**. 2006. 190 f. Dissertação (Mestrado em Direito Internacional Econômico), Universidade Católica de Brasília, Brasília, 2006.

MACHADO, Carolina de Paiva Queiroz. A Cooperação Tributária Internacional e o Estado Brasileiro. Encontro Nacional do CONPEDI, 19., 2010, Fortaleza, **Anais [...]**. Fortaleza: Conselho Nacional de Pesquisa e Pós-Graduação em Direito, 2010. Disponível em: <http://www.publicadireito.com.br/conpedi/manaus/arquivos/anais/fortaleza/3083.pdf>. Acesso em: 2 nov. 2022.

MALAR, João Pedro. Entenda o que é o G20 e como funciona sua organização. **CNN Brasil**, São Paulo, 2021. Disponível em: <https://www.cnnbrasil.com.br/business/entenda-o-que-e-o-g20-e-como-funciona-sua-organizacao/>. Acesso em: 12 dez. 2022.

MELLO, Antonio C. T. **Paraísos Fiscais e Estratégias Empresariais: Ensaios sobre Investimentos Offshore**. Createspace Independent Publishing Platform, 2014. *E-book*.

OLIVEIRA, Phelippe Toledo Pires de. A Troca de Informações em Matéria Tributária: Práticas e Perspectivas Brasileiras sobre o Assunto. **Revista da Procuradoria-Geral da Fazenda Nacional**, Brasília, ano 1, n. 3, 2019.

OLIVEIRA, Rafael Bittencourt Licurci de. Empresas Offshore. **Revista de Artigos Científicos dos Alunos da EMERJ: Curso de Especialização em Direito para a Carreira da Magistratura**, Rio de Janeiro, vol. 4, n. 2, 2012. Disponível em: https://www.emerj.tjrj.jus.br/paginas/trabalhos_conclusao/2semestre2012/trabalhos_22012/RafaelBittencourtLicurciOliveira.pdf. Acesso em: 10 dez. 2022.

ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. **BEPS Project Explanatory Statement: 2015 Final Reports**. Paris: OECD, 2016.

ORGANISATION FOR ECONOMIC COOPERATION AND DEVELOPMENT. **Harmful Tax Competition: An Emerging Global Issue**. France: OECD Publishing, 1998. Disponível em: <https://www.oecd.org/ctp/exchange-of-taxinformation/taxinformationexchangeagreementstieas.htm>. Acesso em: 10 dez. 2022.

PENTEADO, Claudio Camargo. **Empresas Offshore: Doutrina, Prática e Legislação**. São Paulo: Pillares, 2007.

SALES, Rosemary Carvalho; BORGES, Antônio de Moura; MEIRA, Liziane Angelotti. Cooperação Internacional Em Matéria Tributária: As Diversas Formas de Assistência Mútua Administrativa. **Revista Internacional CONSINTER de Direito**, Portugal, n. 8, p. 301-317, 2019.

SILVA, José Manuel Braz da. **Os Paraísos Fiscais: Casos Práticos com Empresas Portuguesas**. Coimbra: Almedina, 2000.

SOUZA, Sérgio Augusto G. Pereira de. Intercâmbio de Informações Tributárias entre Administrações Estrangeiras: Avanços Atuais, Conexões como o Combate à Lavagem de Dinheiro e o Contexto Brasileiro. **Revista Dialética de Direito Tributário**, São Paulo, n. 96, 2003.

SZAJNB, Lucienne Michelle Treguer Cwikler; JARDIM, Eduardo Marcial Ferreira; PAGANELLA, Marco Aurélio. Globalização, Paraísos Fiscais e Concorrência Fiscal Internacional. **Revista Tributária e de Finanças Públicas**, São Paulo, vol. 29, n. 149, 2021. Disponível em: <https://dspace.almg.gov.br/handle/11037/43760>. Acesso em: 2 nov. 2022.

THORSTENSEN, Vera Helena; NOGUEIRA, Thiago Rodrigues São Marcos. **Tributação e BEPS: a avaliação da OCDE sobre matéria tributária e a implementação do Projeto BEPS pelo Brasil**. FGV EESP, Escola de Economia de São Paulo, Fundação Getúlio Vargas, São Paulo, 2020.

REFERÊNCIAS LEGISLATIVAS

BRASIL. **Decreto Legislativo 105, de 14 de abril de 2016**. Aprova o texto da Convenção Multilateral sobre Assistência Administrativa Mútua em Assuntos Fiscais emendada pelo Protocolo de 1º de junho de 2010, assinada em 3 de novembro de 2011. Brasília, DF: Presidência da República, 2016. Disponível em: <https://www.gov.br/receitafederal/pt-br/aceso-a-informacao/legislacao/acordos-internacionais/acordos-para-intercambio-de-informacoes-relativas-a-tributos/convencao-multilateral-sobre-assistencia-mutua-administrativa-em-materia-tributaria/decreto-legislativo-no-105-de-14-de-abril-de-2016>. Acesso em: 1º nov. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 104, de 10 de janeiro de 2001**. Altera dispositivos da Lei no 5.172, de 25 de outubro de 1966 – Código Tributário Nacional. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp104.htm. Acesso em: 1º nov. 2022.

BRASIL. **Lei Complementar n. 105, de 10 de janeiro de 2001**. Dispõe sobre o sigilo das operações de instituições financeiras e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 2001. Disponível em: https://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/lcp/lcp105.htm. Acesso em: 1º nov. 2022.

BRASIL. **Lei Ordinária n. 9.430, de 27 de dezembro de 1996**. Dispõe sobre a legislação tributária federal, as contribuições para a seguridade social, o processo administrativo de consulta e dá outras providências. Brasília, DF: Presidência da República, 1996. Disponível em: http://www.planalto.gov.br/ccivil_03/leis/19430.htm. Acesso em: 5 dez. 2022.

BRASIL. Receita Federal. **Instrução Normativa RFB n. 1.037, de 04 de junho de 2010**. Relaciona países ou dependências com tributação favorecida e regimes fiscais privilegiados. Brasília, DF: Receita Federal, 2010. Disponível em: <http://normas.receita.fazenda.gov.br/sijut2consulta/link.action?visao=anotado&idAto=16002>. Acesso em: 5 dez. 2022.

BRASIL. Supremo Tribunal Federal. **Tema 225:** I – O art. 6º da Lei Complementar 105/01 não ofende o direito ao sigilo bancário, pois realiza a igualdade em relação aos cidadãos, por meio do princípio da capacidade contributiva, bem como estabelece requisitos objetivos e o traslado do dever de sigilo da esfera bancária para a fiscal; II – A Lei 10.174/01 não atrai a aplicação do princípio da irretroatividade das leis tributárias, tendo em vista o caráter instrumental da norma, nos termos do artigo 144, § 1º, do CTN. RE 601314. Rel. Min. Edson Fachin, DJe: 16/09/2016.