

**IV CONGRESSO NACIONAL DA
FEPODI**

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

LIVIA GAIGHER BOSIO CAMPELLO

MARIANA RIBEIRO SANTIAGO

Todos os direitos reservados e protegidos.

Nenhuma parte deste livro poderá ser reproduzida ou transmitida sejam quais forem os meios empregados sem prévia autorização dos editores.

Diretoria – FEPODI

Presidente - Yuri Nathan da Costa Lannes (UNINOVE)

1º vice-presidente: Eudes Vitor Bezerra (PUC-SP)

2º vice-presidente: Marcelo de Mello Vieira (PUC-MG)

Secretário Executivo: Leonardo Raphael de Matos (UNINOVE)

Tesoureiro: Sérgio Braga (PUCSP)

Diretora de Comunicação: Vivian Gregori (USP)

1º Diretora de Políticas Institucionais: Cyntia Farias (PUC-SP)

Diretor de Relações Internacionais: Valter Moura do Carmo (UFSC)

Diretor de Instituições Particulares: Pedro Gomes Andrade (Dom Helder Câmara)

Diretor de Instituições Públicas: Nevitton Souza (UFES)

Diretor de Eventos Acadêmicos: Abimael Ortiz Barros (UNICURITIBA)

Diretora de Pós-Graduação Lato Sensu: Thais Estevão Saconato (UNIVEM)

Vice-Presidente Regional Sul: Glauce Cazassa de Arruda (UNICURITIBA)

Vice-Presidente Regional Sudeste: Jackson Passos (PUCSP)

Vice-Presidente Regional Norte: Almério Augusto Cabral dos Anjos de Castro e Costa (UEA)

Vice-Presidente Regional Nordeste: Osvaldo Resende Neto (UFS)

COLABORADORES:

Ana Claudia Rui Cardia

Ana Cristina Lemos Roque

Daniele de Andrade Rodrigues

Stephanie Detmer di Martin Vienna

Tiago Antunes Rezende

ET84

Ética, ciência e cultura jurídica: IV Congresso Nacional da FEPODI: [Recurso eletrônico on-line] organização FEPODI/ CONPEDI/ANPG/PUC-SP/UNINOVE;

coordenadores: Livia Gaigher Bosio Campello, Mariana Ribeiro Santiago – São Paulo: FEPODI, 2015.

Inclui bibliografia

ISBN: 978-85-5505-143-2

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

Tema: Ética, ciência e cultura jurídica

1. Direito – Estudo e ensino (Pós-graduação) – Brasil – Congressos. 2. Ética. 3. Ciência. 4. Cultura jurídica. I. Congresso Nacional da FEPODI. (4. : 2015 : São Paulo, SP).

CDU: 34



www.fepodi.org

IV CONGRESSO NACIONAL DA FEPODI

DIREITO TRIBUTÁRIO E PROCESSO TRIBUTÁRIO

Apresentação

Apresentamos à toda a comunidade acadêmica, com grande satisfação, os anais do IV Congresso Nacional da Federação de Pós-Graduandos em Direito – FEPODI, sediado na Pontifícia Universidade Católica de São Paulo –PUC/SP, entre os dias 01 e 02 de outubro de 2015, com o tema “Ética, Ciência e Cultura Jurídica”.

Na quarta edição destes anais, como resultado de um trabalho desenvolvido por toda a equipe FEPODI em torno desta quarta edição do Congresso, se tem aproximadamente 300 trabalhos aprovados e apresentados no evento, divididos em 17 Grupos de Trabalhos, nas mais variadas áreas do direito, reunindo alunos das cinco regiões do Brasil e de diversas universidades.

A participação desses alunos mostra à comunidade acadêmica que é preciso criar mais espaços para o diálogo, para a reflexão e para a troca e propagação de experiências, reafirmando o papel de responsabilidade científica e acadêmica que a FEPODI tem com o direito e com o Brasil.

O Formato para a apresentação dos trabalhos (resumos expandidos) auxilia sobremaneira este desenvolvimento acadêmico, ao passo que se apresenta ideias iniciais sobre uma determinada temática, permite com considerável flexibilidade a absorção de sugestões e nortes, tornando proveitoso aqueles momentos utilizados nos Grupos de Trabalho.

Esses anais trazem uma parcela do que representa este grande evento científico, como se fosse um retrato de um momento histórico, com a capacidade de transmitir uma parcela de conhecimento, com objetivo de propiciar a consulta e auxiliar no desenvolvimento de novos trabalhos.

Assim, é com esse grande propósito, que nos orgulhamos de trazer ao público estes anais que, há alguns anos, têm contribuindo para a pesquisa no direito, nas suas várias especialidades, trazendo ao público cada vez melhores e mais qualificados debates, corroborando o nosso apostolado com a defesa da pós-graduação no Brasil. Desejamos a você uma proveitosa leitura!

São Paulo, outubro de 2015.

Yuri Nathan da Costa Lannes

OS PARAÍÇOS FISCAIS E SEUS EFEITOS NA TRIBUTAÇÃO GLOBAL
LOS PARAÍÇOS FISCALES E SUS EFECTOS EN LA TRIBUTACIÓN GLOBAL

Haroldo Domingos Bertoni Filho

Resumo

Este trabalho tem por objetivo o estudo dos Paraísos fiscais, nomenclatura utilizada para denominar aqueles países com nula, ou apenas módica, tributação e que impõe sigilo às informações sociais das pessoas jurídicas nele constituídas. Busca-se, desta forma, entender suas principais características, os efeitos de sua atuação na tributação local e na constituição de um modelo de justiça fiscal internacional, assim como, meio para o combate de seus efeitos danosos. São abordados também, ainda que colateralmente, assuntos como a tributação internacional e os instrumentos bilaterais que buscam combater a bitributação por estarem esses assuntos indissociavelmente ligados ao tema central ora proposto.

Palavras-chave: Paraísos fiscais, Tributação internacional, Planejamento tributário

Abstract/Resumen/Résumé

El presente trabajo tiene por objetivo el estudio de los Paraísos Fiscales, nombre utilizado para denominar los países con nula o muy baja tributación e que imponen sigilo a las informaciones sociales de las empresas ahí constituidas. Buscarse así comprender sus principales características, los efectos de su actuación en la tributación local y en la constitución de un modelo de justicia fiscal internacional, bien como, los medios para el combate de sus efectos perjudiciales. Son tratados también, aunque colateralmente, asuntos como la tributación internacional y los instrumentos bilaterales de combate a doble imposición por tienen estos asuntos una indisoluble ligación con el tema central propuesto en este estudio.

Keywords/Palabras-claves/Mots-clés: Paraísos fiscales, Tributación internacional, Planeo tributario

Introdução

Os paraísos fiscais tem difícil caracterização para o homem médio, dada a abstração do conceito. Ainda que frequentemente sua existência seja repudiada, poucos se debruçam sobre o assunto, deixando à margem de obscuridade suas razões de existir e seu funcionamento.

Na seara tributária, o assunto ganha ainda mais relevo, uma vez que são meio e causa de grande parte dos planejamentos tributários internacionais, trazendo a tona discussões não somente sobre a licitude de tais mecanismos, mas também, sobre a moralidade de tais práticas.

Assim, a devida compreensão do tema acerca dos países de baixa ou nula tributação resta mais complexa que sua simples condenação pela comunidade internacional, uma vez que, muitas vezes, sua característica diferenciadora, isto é, a baixa tributação que impõe àqueles situados em seu território, não é nada senão reflexo de problemas estruturais mais sérios, que se tenta solucionar por meio de uma maior atratividade de capital em retribuição às baixas exações aplicadas a seus súditos.

Desenvolvimento

Historicamente, encontramos na Ilha de Delos, na Grécia, um primeiro exemplo da existência de territórios com tais características, uma vez que, já no século IIº, esta tornou-se área com isenção de impostos para o comércio, juntamente com taxas e custos aduaneiros. Posteriormente tal conduta foi repetida por diversas cidades e portos europeus, como incentivo à realização de atividades mercantis. Mais recentemente, o mesmo fenômeno ganha forma mais institucionalizada tanto no Panamá, após a instituição do Imposto sobre a Renda Norte Americano, quanto na Suíça.

É importante ressaltar que a conceituação de Paraísos Fiscais, diante da ótica internacional é porosa e imprecisa, dada as inúmeras peculiaridades que cercam cada um deles. Como resultado dos esforços empreendidos pela Organização para a Cooperação e Desenvolvimento Econômico (OCDE), na tentativa de encontrar meios de categorizar tais jurisdições, definiu-se como paraísos fiscais aqueles que : (I) Não empreendam esforços em favor da transparência das atividades neles incorridas; (II) Não cobrem tributos, ou na sua cobrança, o façam por meio de alíquotas simbólicas; (III) possuam leis e práticas administrativas que impeçam a troca de informações tributárias com outros governos sobre a

os contribuintes beneficiários da não tributação ou da tributação à alíquotas simbólicas; e (IV) não apresentem, àqueles neles situados, substancial atividade econômica.

Tal critério por vezes é traduzido nas legislações internas quando da composição das chamadas “*black lists*” que, para efeitos internas de um dado Estado, definem de forma pragmática quais países serão ou não considerados como paraísos fiscais, impondo-se às transações com eles celebradas uma condição especial, e mais onerosa, tributária. Sobre a conceituação de um país como paraíso fiscal ou não escreveu (PINTO, pág 145), que por sua elucidante lição, descrevemos a seguir:

“Dentre os diferentes critérios de natureza tributária e não tributária para auxiliar a identificação de jurisdições como sendo de tributação favorecida, é oferecido um extenso e variado cardápio de facilidades aos interessados, tais como: (I) segurança em relação à conservação de isenções e garantias contra a imposição de possíveis impostos futuros, que venham a comprometer as aplicações dos investidores; (II) ausência de convenções para troca de informações ou assistência administrativa ou judiciária (mesmo que em acordos de dupla tributação); (III) sigilo bancário e de dados rigoroso, assim como leis que impõem anonimato relativo às operações comerciais, inclusive com sanções aos agentes públicos ou do sistema financeiro que divulguem informações(...); (IV) presença de títulos anônimos ou de ações ao portador (...); (V) flexibilidade da legislação sobre sociedades, como sigilo societário, não obrigatoriedade de publicação de dados contábeis, falta de exigência de demonstração da efetividade das operações realizadas, etc.”

A dita porosidade conceitual gera efeitos práticos uma vez que, pautado em diferentes combinações de critérios, cada país, ou bloco de países, classifica ou não outras jurisdições como sujeitas à pecha de não tributantes, gerando um cenário de insegurança jurídica, abrindo margem para planejamentos fiscais e dificultando ainda mais o combate a tais práticas.

Entendemos válido destacar elementos que, ainda não servindo como diferenciadores da condição de Paraísos Fiscais, já que presentes em países não detentores deste predicado, são presentes nestes, quando não fundamentais para a efetividade na atração de investidores para sua jurisdição. Assim, comumente, encontra-se reduzida dimensão territorial e populacional, ausência de recursos naturais ou vocação à produção industrial e ainda oferta de serviços financeiros altamente especializados. Também estão comumente presentes o sigilo bancário e comercial absoluto, incluindo informações relativas à composição societária e não necessidade de abertura de informações contábeis. Quanto à legislação societária, busca-se atrair investimentos, possibilitando a constituição de sociedades com um número mínimo de integrantes, com possibilidade destes residirem em outros países, limitando-se fortemente a responsabilidade a eles imputada e a viabilidade de emissão de ações ao portador.

Cumpra também destacar os efeitos da existência de tais países na tributação internacional, uma vez que são eles responsáveis pelo incremento da disputa fiscal global, o que acaba por gerar consequências indesejadas por todo mundo, já que, em um ambiente onde jurisdições flexibilizam sua pretensão tributária como meio de arrecadar mais investimentos presencia-se uma corrida que induz injustiças tributárias, gerando efeitos danosos especialmente para países em desenvolvimento.

Assim, não se pode pensar o fenômeno da tributação sem ater-se aos efeitos da atuação de outros Estados na relação tributária, uma vez que, dada a facilidade de troca de informações derivada do incremento tecnológico no campo das telecomunicações, somada à facilidade de deslocamento de investimento, bem como, à cada vez maior presença de contribuintes com diferentes residências, a arrecadação fiscal, fonte primária de captação de receitas para a manutenção de atividades estatais, corre riscos.

Neste sentido, quando dois países, com extenso comprometimento orçamentário disputam receitas tributárias, tem-se em jogo não somente a possibilidade de melhor adequação de seus gastos ante aos ingressos esperados, como também a sua própria autonomia financeira, condição essencial para o exercício pleno de sua soberania. Entretanto, não raras as vezes, os países chamados de Paraísos Fiscais, objeto do estudo proposto, não dispõem de sofisticadas estruturas estatais, o que lhes permite abrir amplas concessões fiscais, já que, pouco tendo a oferecer a seu povo, lhes presta qualquer ingresso, que, sem tais incentivos, jamais existiriam. É dizer, estão estes países em um verdadeiro círculo vicioso, uma vez que muitas vezes não obtém recursos pela falta de estrutura, e, dada sua enxuta aparelhagem estatal, permitem-se abdicar de sua receita tributária.

Outro tema de necessária abordagem é o uso destes países como instrumento em planejamentos tributários, quando, por meio de intrincados mecanismos com uso, por exemplo, de tratados internacionais contra bitributação, neles são depositados os lucros que então seriam devidos aos países que de fato lhes deram origem, ou seja, concentram-se lucros em territórios de nula tributação, ampliando lucros de empresas multinacionais, e destruindo bases tributáveis de países que, sendo eles muitas vezes em desenvolvimento, perdem importante parte de suas receitas, criando assim um cenário de dupla injustiça, seja para os concorrentes de mercado daqueles que podem, por sua maior capacidade econômica, fazer

uso de tais meios ganhando assim em margem de lucratividade, seja para os países fonte que não arrecadando aquilo que legitimamente pretendiam tem ainda sua infraestrutura utilizada.

Neste cenário, não raras as vezes, a existência dos Paraísos Fiscais é desejada, quando não facilitada por alguns países, estes sim desenvolvidos, que tem como maior ativo sua rede de tratados internacionais contra a bitributação, já que estes só lhes são úteis, efetivamente, se combinados com a não tributação em algum território. Assim, é comum a vinculação entre países com tributação favorecida e grandes centros financeiros mundiais, de onde ordens são emanadas buscando-se uma maior geração de lucros. Citamos aqui as palavras de John Christensen: "Muitos Paraísos Fiscais são vinculados diretamente à Grã-Bretonha por terem *status* de território no estrangeiro, de dependência da Coroa ou fazerem parte da Comunidade Britânica (*Commonwealth*) (CHRISTERSEN, John)".

Nota-se assim que a existência de territórios de não tributação (ou tributação módica), esconde uma problemática social intensa, já que temas relacionados à menor tributação se confundem com a moralidade nas relações comerciais e sua regulamentação. É notório que a existência de um regime fiscal mais favorável não é, isoladamente, um crime ou que a celebração de transações com tais jurisdições vise sempre uma atividade ilícita (reforçamos aqui nosso entendimento sobre a licitude de operações classificadas pela doutrina pelo termo "*elisão fiscal*" onde o que se busca é a economia de tributos sem a incorrer para tanto em atos ilícitos ou abuso de forma), mas a possibilidade de se ter uma conduta moralmente condenável, aos olhos do fisco e ainda, da sociedade em geral.

Estes questionamentos são mais visíveis a cada dia, uma vez que a própria sociedade passa a questionar a legitimidade da economia tributária obtida por multinacionais com grande capacidade lucrativa em detrimento do prejuízo ao exercício de atividades por parte dos Estados.

Além dos desdobramentos internacionais, cremos necessária uma reflexão das políticas adotadas pelo legislador nacional para coibir a existência dessa prática, como já mencionada, prejudicial. Em uma breve síntese, buscamos compreender os mecanismos adotados que imponham obstáculos à transferência de capital ou celebração de atividades comerciais com países de tributação nula. Neste ponto, é importante mencionar a importância do combate do problema nas diferentes esferas de atuação, isto é, seja por meio da legislação interna, seja quando no exercício de nossa posição no cenário internacional.

Não há possibilidade de se pretender soluções que não passem necessariamente pela via da construção de bloqueios legais internos simultaneamente com a celebração de tratados ou acordos multilaterais com outros países, também interessados na construção de um ambiente tributário internacional mais justo.

O problema em questão revela, desta forma, um duplo nuance, já que contém aspecto político (discussão internacional dada a qualidade soberana do Estado Brasileiro, em defesa de sua potestade tributária) e jurídico (estruturação da ordem normativa interna de modo a garantir a efetividade de políticas que prestigiem a exação brasileira em detrimento à transferência de recursos para outros países, em especial para aqueles onde não ocorrerá a tributação).

Neste ponto, expressamos nosso entendimento em relação ao conflito de interesses presentes quando da busca pela harmonização do sistema tributário nacional com a celebração de tratados internacionais que intentem garantir a circulação de riquezas globalmente. Neste sentido, é razoável que o Estado abra mão de parte de sua arrecadação em favor da construção de um ambiente comercial internacional fortalecido, celebrando-se assim tratados que busquem coibir a dupla tributação, que prejudica o contribuinte imediatamente e os próprios estados em um segundo momento, já que estes, enfraquecidos pela alta carga tributária, produzem menos, gerando assim menor circulação de riquezas. Na contramão deste argumento, encontramos, entretanto, a situação de uma dupla não tributação, que não obedecem qualquer critério de eficiência econômica, já que não estão instruídas por princípios de renúncia fiscal imediata em favor da construção de uma lógica tributária internacional, mas tão somente, guiadas pelo interesse individual de um só país, desestabilizando aquilo que foi construído à custa de esforços coletivos.

Parece-nos patente que o combate à existência de Paraísos Fiscais traduz em si a busca por uma maior justiça fiscal, conferindo efetividade não só ao sistema tributário internacional, mas, e ainda mais especialmente, a ordem interna de cada um dos países integrantes de tal sistema. Em um jogo onde o desrespeito a uma determinada regra gera benefícios a alguns competidores, ainda que não se tenha prejudicado diretamente os demais, dificilmente poder-se-á exigir de todos o cumprimento das ordenações que são estrutura à própria prática.

Em outras palavras, a justa tributação é objetivo a ser buscado não somente pelo efeito arrecadatório imediato, mas pela reafirmação do real sentido da tributação, qual seja a

manutenção do Estado e de todo seu aparato, que segundo se depreende da análise de nossa história, é o responsável pela possibilidade do exercício pleno de nossa natureza humana.

Não se fala aqui em ampliar os poderes do Estado, conferindo assim poder de tributar de forma não razoável seu povo, ou ainda, qualquer outro gravame que imponha custos maiores ao próprio viver, mas, tão somente, a proteção de um modelo social que até os dias atuais não foi superado.

A existência de qualquer Estado, por mais liberal e não intervencionista que seja, depende da colaboração solidária de seu povo, já que, no maior das vezes, e em especial, naqueles países que adotam o modelo econômico capitalista, as receitas primárias, oriundas do exercício de qualquer atividade econômica por parte do próprio Estado, não são suficientes para o suprimento das necessidades financeiras do aparato estatal, por menor que este seja.

Neste contexto, parece-nos claro que o benefício obtido por meio de um Paraíso Fiscal carece de qualquer legitimidade moral, já que logicamente, não se está favorecendo qualquer coletividade, senão os interesses de um contribuinte que busca tão somente ampliar seus próprios lucros. Não há aqui uma disputa entre dois entes que legitimamente carecem do produto da arrecadação e a ela de alguma forma deram causa, seja pelos critérios efetivos de residência, seja pela origem da riqueza a ser tributada, mas tão somente o deslocamento de um legítimo detentor da expectativa tributária para uma jurisdição que não intenta tributar em troca da atração de algum ativo.

Nosso entendimento é que, o contribuinte será sempre sujeito de direitos subjetivos que o protejam de excessos cometidos pelo Estado tributante, obviamente mais poderoso e capaz de cercear, e até mesmo, obstaculizar, o livre exercício de suas atividades comuns, e portanto, são a ele devidas todas as proteções contra eventuais desmandos realizados pelo império, razão pela qual são construídos princípios e regras que norteiem a tributação.

Por outro lado, para serem sujeitos a esse arcabouço protetivo é justo que os contribuintes se filiem minimamente ao vínculo social que os liga. Tal vínculo nos parece muitas vezes esquecido, dada a comumente recordada pela doutrina, natureza compulsória do tributo, entretanto, mister se faz recordar que de tais tributos dependem a existência do próprio Estado e o bem estar de toda coletividade que por seus serviços é atendida, razões suficientes, segundo nosso entendimento, para que sejam combatidas condutas que não visam a proteção

do contribuinte ante um exercício arbitrário de poder, mas a ponderação da vontade deste ante aos anseios de uma coletividade que faz uso e depende da estrutura estatal.

Acreditamos, portanto, que, conforme anteriormente exposto, resta clara a importância no estudo do tema, dada as consequências econômicas e jurídicas do mesmo. Que não há o que se falar de tributação internacional sem nos debruçarmos sobre suas consequências e, em especial, sobre os efeitos distorcivos das práticas celebradas pelos Paraísos Fiscais, e que, para que seja possível a busca de uma justiça fiscal estes sejam entendidos em sua plenitude, evitando-se abusos, e pensando-se em soluções que possibilitem o equilíbrio entre o bem estar da coletividade e a liberdade do indivíduo.

Referências

BRAUNER, Yariv. What the Beps. Disponível em: <http://ssrn.com/abstract=2408034> Acesso em: 26/03/2015.

Christensen, John. Paraísos fiscais e corrupção – uma luta global. Disponível em: http://www.socialwatch.org/sites/default/files/pdf/en/tematicosd2007_bra.pdf. Acesso em: 23/08/2015

GARCÍA PRATS, Francisco Alfredo. Cooperación Administrativa Internacional en Materia Tributaria. Derecho Tributario Global. Doc. N. 3/07. Instituto de Estudios Fiscales. Madrid: 2007

OCDE. Addressing Base Erosion and Profit Shifting. Disponível em: <http://www.loyensloeff.com/nl-NL/Documents/OECD.pdf> . Acesso em 22 de março de 2015

PINTO, Edson. Lavagem de Capitais e Paraísos Fiscais – São Paulo: Atlas, 2007

SILVA, Lauriana de Magalhães. Tratados internacionais sobre dupla tributação da renda e suas consequências na tributação dos rendimentos obtidos no exterior por pessoas jurídicas com domicílio no Brasil. Artigo. Revista do Mestrado em Direito vol. 1, nº 2, Universidade Católica de Brasília. Brasília: 2007

TARSITANO. Alberto. Reflexiones sobre el abuso de tratados para evitar la doble imposición. Artigo da Revista El Derecho. 31 de dezembro de 2010.